



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

# **Doctrina Contable Pública Compilada**

**Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2020**

**¡Cuentas claras, Estado Transparente!**

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>13</b>
<b>1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....</b>	<b>19</b>
1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO .....	19
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	82
1.3 CUENTAS POR COBRAR .....	164
1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR .....	694
1.5 INVENTARIOS .....	743
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	920
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	1291
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES .....	1313
1.9 OTROS ACTIVOS .....	1318
1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	1711
1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	1716
1.12 CUENTAS POR PAGAR .....	1723
1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS .....	1823
1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1989
1.15 PROVISIONES .....	1990
1.16 OTROS PASIVOS .....	2046
1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO .....	2070
1.18 INGRESOS FISCALES .....	2128
1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES .....	2143
1.20 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS.....	2150
1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	2176
1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	2207
1.23 OTROS INGRESOS.....	2208
1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN .....	2217
1.25 GASTOS DE VENTAS .....	2226
1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES .....	2226

1.27	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	2227
1.28	GASTO PÚBLICO SOCIAL.....	2246
1.29	GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	2253
1.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	2253
1.31	OTROS GASTOS .....	2254
1.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	2260
1.33	COSTOS DE VENTAS .....	2260
1.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	2260
1.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	2261
1.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES .....	2266
1.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	2266
1.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	2266
1.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	2266
1.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS.....	2266
1.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA ...	2266
1.42	OTROS SERVICIOS.....	2266
1.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	2266
1.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	2266
1.45	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	2266
1.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	2268
1.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	2283
1.49	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	2283
1.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	2283
1.51	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA. ....	2284
<b>2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>		<b>2528</b>
2.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO .....	2528
2.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	2552
2.3	PRESTAMOS POR COBRAR .....	2552

2.4	INVENTARIOS .....	2563
2.5	CUENTAS POR COBRAR .....	2732
2.6	INVENTARIOS .....	2733
2.7	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	2762
2.8	OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	2914
2.9	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES .....	2914
2.10	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	2914
2.11	OTROS ACTIVOS .....	2915
2.12	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS .....	2975
2.13	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	2975
2.14	PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	2975
2.15	CUENTAS POR PAGAR .....	2976
2.16	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS .....	3043
2.17	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3049
2.18	PROVISIONES .....	3050
2.19	OTROS PASIVOS .....	3091
2.20	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	3137
2.21	INGRESOS FISCALES .....	3159
2.22	INGRESOS-VENTA DE BIENES .....	3174
2.23	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	3175
2.24	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3216
2.25	OTROS INGRESOS.....	3235
2.26	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	3263
2.27	GASTOS DE VENTAS .....	3286
2.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	3286
2.29	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	3286
2.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3286
2.31	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	3286



2.32	OTROS GASTOS .....	3287
2.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	3294
2.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	3294
2.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	3294
2.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	3294
2.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	3294
2.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	3295
2.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	3299
2.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	3299
2.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	3299
2.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	3299
2.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	3299
2.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	3299
2.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	3299
2.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	3300
2.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	3300
2.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3301
<b>3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN .....</b>		<b>3454</b>
3.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO .....	3454
3.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3454
3.3	CUENTAS POR COBRAR.....	3454
3.4	INVENTARIOS .....	3454
3.5	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO .....	3454
3.6	OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN .....	3454
3.7	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES .....	3454
3.8	OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	3454
3.9	OTROS ACTIVOS .....	3454
3.10	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS .....	3454

3.11	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	3454
3.12	PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	3454
3.13	CUENTAS POR PAGAR .....	3455
3.14	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS .....	3455
3.15	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3455
3.16	PROVISIONES .....	3455
3.17	OTROS PASIVOS .....	3455
3.18	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	3455
3.19	INGRESOS FISCALES .....	3455
3.20	INGRESOS-VENTA DE BIENES .....	3455
3.21	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	3455
3.22	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3455
3.23	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	3455
3.24	OTROS INGRESOS.....	3455
3.25	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN .....	3455
3.26	GASTOS DE OPERACIÓN.....	3456
3.27	GASTOS DE VENTAS .....	3456
3.28	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	3456
3.29	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	3456
3.30	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3456
3.31	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	3456
3.32	OTROS GASTOS .....	3456
3.33	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	3456
3.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	3456
3.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	3456
3.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	3456
3.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD.....	3456
3.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	3456

3.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	3457
3.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS.....	3457
3.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	3457
3.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	3457
3.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES .....	3457
3.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	3457
3.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	3457
3.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	3457
3.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	3457
3.48	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3457
<b>4.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>3459</b>
4.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	3459
4.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3460
4.3	CUENTAS POR COBRAR.....	3465
4.4	PRESTAMOS POR COBRAR .....	3465
4.5	INVENTARIOS .....	3465
4.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	3466
4.7	OTROS ACTIVOS .....	3476
4.8	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	3476
4.9	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	3476
4.10	PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	3476
4.11	CUENTAS POR PAGAR .....	3476
4.12	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	3476
4.13	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3476
4.14	PROVISIONES .....	3476
4.15	OTROS PASIVOS .....	3477
4.16	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	3501
4.17	INGRESOS FISCALES .....	3506

4.18	INGRESOS -VENTA DE BIENES .....	3507
4.19	INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS.....	3520
4.20	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3521
4.21	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	3550
4.22	OTROS INGRESOS.....	3550
4.23	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.....	3551
4.24	GASTOS DE VENTAS .....	3562
4.25	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	3562
4.26	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	3562
4.27	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3562
4.28	OTROS GASTOS .....	3562
4.29	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	3562
4.30	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	3562
4.31	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	3562
4.32	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES .....	3562
4.33	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	3562
4.34	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS.....	3562
4.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS.....	3563
4.36	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES .....	3563
4.37	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	3563
4.38	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	3563
4.39	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB) .....	3563
4.40	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	3563
4.41	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	3563
4.42	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	3563
4.43	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	3563
4.44	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3564
<b>5.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN .....</b>	<b>3582</b>

5.1	OTROS ACTIVOS .....	3582
5.2	OTROS PASIVOS .....	3591
5.3	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO .....	3591
5.4	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS .....	3591
5.5	INGRESOS FISCALES .....	3591
5.6	INGRESOS POR VENTA DE BIENES.....	3591
5.7	INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS .....	3591
5.8	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	3591
5.9	INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES .....	3591
5.10	OTROS INGRESOS.....	3591
5.11	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN .....	3591
5.12	GASTOS-DE VENTAS.....	3591
5.13	GASTOS-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	3591
5.14	GASTOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	3591
5.15	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	3592
5.16	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	3592
5.17	GASTOS-OPERACIONES INSTITUCIONALES .....	3592
5.18	OTROS GASTOS .....	3592
5.19	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	3592
5.20	COSTOS DE VENTAS DE BIENES.....	3592
5.21	COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS .....	3592
5.22	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES .....	3592
5.23	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	3592
5.24	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.....	3592
5.25	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	3592
5.26	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	3592
5.27	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURISTICA 3592	
5.28	OTROS SERVICIOS.....	3593

5.29	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-ACTIVOS CONTINGENTES.....	3593
5.30	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS FISCALES.....	3593
5.31	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS DE CONTROL .....	3593
5.32	CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR).....	3593
5.33	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES.....	3593
5.34	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	3593
5.35	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	3593
5.36	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB) .....	3593
5.37	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3593
<b>6.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....</b>	<b>3595</b>
6.1	EFFECTIVO.....	3595
6.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3595
6.3	RENTAS POR COBRAR .....	3595
6.4	DEUDORES .....	3595
6.5	INVENTARIOS .....	3596
6.6	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	3600
6.7	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES.....	3600
6.8	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES .....	3600
6.9	OTROS ACTIVOS .....	3600
6.10	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	3600
6.11	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL .....	3600
6.12	OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	3600
6.13	CUENTAS POR PAGAR .....	3600
6.14	OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL.....	3600
6.15	OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS .....	3600
6.16	PASIVOS ESTIMADOS .....	3600
6.17	OTROS PASIVOS .....	3600
6.18	HACIENDA PÚBLICA .....	3600
6.19	PATRIMONIO INSTITUCIONAL.....	3601

6.20	INGRESOS FISCALES .....	3601
6.21	INGRESOS -VENTA DE BIENES .....	3601
6.22	INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS.....	3601
6.23	INGRESOS-TRANSFERENCIAS .....	3601
6.24	INGRESOS-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.....	3601
6.25	INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	3601
6.26	OTROS INGRESOS.....	3601
6.27	AJUSTES POR INFLACIÓN .....	3601
6.28	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN .....	3601
6.29	GASTOS DE OPERACIÓN.....	3601
6.30	GASTO-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.....	3601
6.31	GASTO POR TRANSFERENCIAS .....	3601
6.32	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	3602
6.33	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	3602
6.34	OTROS GASTOS .....	3602
6.35	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	3602
6.36	COSTO DE VENTA DE BIENES .....	3602
6.37	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS .....	3602
6.38	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.....	3602
6.39	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES .....	3602
6.40	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	3602
6.41	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD.....	3602
6.42	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE .....	3602
6.43	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	3602
6.44	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA .....	3602
6.45	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS.....	3603
6.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DERECHOS CONTINGENTES.....	3603
6.47	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES .....	3603
6.48	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL .....	3603

6.49	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (CR).....	3603
6.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES .....	3603
6.51	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES.....	3603
6.52	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	3603
6.53	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB) .....	3603
6.54	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	3603
<b>7</b>	<b>CONCEPTOS MODIFICADOS .....</b>	<b>3604</b>



## INTRODUCCIÓN

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

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

### Criterios básicos

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

### Marco Normativo

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

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

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

**Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:** Corresponde al marco normativo aplicable a las empresas bajo el

ámbito de aplicación de en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial las introducidas por la Resolución N° 426 de 2019, que modificó las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a estas empresas; y por la Resolución N° 167 de 2020, que modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo de la Resolución N° 414 de 2014.

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

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

La regulación para el año 2020 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

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

**Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.** Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones N° 743 de 2013, N° 117 de 2015, N° 509 de 2015, N° 576 de 2015, N° 662 de 2015, N° 024 de 2016 y N° 467 de 2016; el artículo 1° de la Resolución N° 598 de 2014, y demás disposiciones

que le sean contrarias) y posteriores normas acogidas o expedidas por la CGN, que la modifican, especialmente la Resolución 056 de 2020 "Por la cual se modifican los artículos 3º y 4º de la Resolución 037 de 2017", de tal forma que el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, corresponderán a lo establecido en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 --2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2420 de 2015.

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

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

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

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

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

por los organismos de control fiscal en períodos contables anteriores al año 2018, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

### **Tema**

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

### **Subtema**

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

# Capítulo 1

## Marco Normativo

### Entidades de Gobierno



**1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.****1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO**

<b>CONCEPTO No. 20202000001521 DEL 29-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Patrimonio de las entidades del gobierno Gastos de administración y operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable del dinero que se recaudó por la contribución de estampillas pro-hospitales universitarios en la siguiente vigencia, teniendo en cuenta que dicho recurso no es de la Contraloría Municipal de Palmira si no del Municipio.

Doctora  
MÓNICA TORRES PINTO  
Jefe Oficina Financiera  
Contraloría Municipal de Palmira  
Palmira-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20195500043822, del 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita:

“En la vigencia 2017 la Contraloría Municipal de Palmira el día 28 de diciembre de 2017 por emplazamiento previo por no declarar 310655-año 2015 a la Gobernación del Valle del Cauca por contribución de estampilla pro-hospitales universitarios. La entidad paga la suma de \$5.832.000 con el dinero del presupuesto de la vigencia 2017, generando una cuenta por cobrar a los deudores de dicha contribución (contratistas).

## 1) Registro 2017:

Cuenta por cobrar	5.832.000	
Cuenta por pagar estampilla		5.832.000

## 2) Registro pago 2017:

Cuenta por pagar Estampilla	5.832.000	
Banco		5.832.000

En la vigencia 2018 se circularizo (Sic) el cobro de los deudores de la estampilla, del total ingresaron a la entidad \$970.000 y se genera acción de repetición contra exfuncionarios por valor de \$4.862.000.

## 3) Ingreso del dinero a la entidad en vigencia 2018

Banco	970.000	
Devolución al Municipio		970.000

## 4) Registro devolución al municipio vigencia 2018:

Devolución al Municipio	970.000	
Banco		970.000

¿Cuál es el registro contable con el que se disminuye la cuenta por cobrar inicial de los 5.832.000 en los 970.000 que se recuperaron en la vigencia de 2018?.

Mediante correo electrónico del 23 de diciembre de 2019 se efectuó la siguiente aclaración a la consulta, así:

De acuerdo con el Estatuto Tributario del Valle ordenanza 352 de marzo de 2012 en su adición al libro IV de la ordenanza 301 diciembre de 2009, donde la Contraloría Municipal estaba obligada a retener sobre los contratos la contribución por estampilla pro-hospitales universitarios el 2% y pagarla a la Gobernación del Valle del Cauca, por lo que la Gobernación del Valle del Cauca realizó el cobro a la entidad por estos recursos.

Aclaró que la Contraloría no descontó en su momento dicha contribución por lo que realizó el cobro a los contratistas logrando recaudar en 2018 \$970.000 de lo pagado inicialmente por la omisión por contribución de estampilla pro-hospitales universitarios en diciembre de 2017.

Como dicho recurso se recuperó en la vigencia 2018 se regresó el recurso recuperado a la Alcaldía Municipal.



Por último, mediante correo electrónico del 22 de enero de 2020 aclara la consulta en los siguientes términos:

“Me permito consultar lo siguiente: la entidad se encontraba omisa respecto a la contribución por estampilla pro-hospitales universitarios del Valle ante la Gobernación del Valle del Cauca.

Y el valor pagado en diciembre 28/2017 se registró así:

13849002 Cuenta por cobrar estampilla pro-hospitales	5.832.000	
24400802 Cuenta por pagar estampilla pro-hospitales		5.832.000

Pago a la Gobernación del Valle del Cauca

24400802 Cuenta por pagar estampilla pro-hospitales	5.832.000	
11100502 Banco		5.832.000

En la vigencia 2018, la entidad realizó los cobros a los respectivos contratistas por el dinero no descontado de dicha contribución por lo que se recaudó \$970.000 registro contable, así:

11100502 Banco	970.000	
13849002 Cuenta por cobrar estampilla pro-hospitales		970.000
512026 Contribuciones	970.000	
24070605 Reintegros al municipio		970.000

se cancela la cuenta por cobrar por gestión de la oficina de procesos

512026 Contribuciones	4.862.000	
13849002 Cuenta por cobrar estampilla pro-hospitales		4.862.000

Registro contable por acción de repetición contra exfuncionarios:

81200401 Administrativas	4.862.000	
89050604 Administrativas		4.862.000

Mi pregunta es, ¿cuál debe ser el registro correcto para el dinero que se recuperó teniendo en cuenta que dichos recursos no le pertenecen a la Contraloría, por lo que se deben reintegrar a la Alcaldía Municipal de Palmira, porque tenemos un presupuesto asignado y

lo que se recupere como contribución por estampillas que pasan a la siguiente vigencia, estas deben reintegrarse a la Alcaldía.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición de los activos establece:

### 6.1.1. Activos

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

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

Por otra parte, la norma de CUENTAS POR COBRAR contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

## 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

## 2.3. Medición inicial

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

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. (...).

## 2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento. (...).

Por otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...).

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

Por último, las descripciones y las dinámicas de cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, Y 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones establecen:

#### CUENTA 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

##### DESCRIPCIÓN

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

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

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

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

**CUENTA 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR****DESCRIPCIÓN**

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

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

- 1-El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

**CUENTA 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS**

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

## CUENTA 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

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

## CUENTA 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

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

#### SE ACREDITA CON:

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

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

La entidad debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.1.1-Activos contenido en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, que define a los activos, así: los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y además, lo señalado en la Norma de CUENTAS POR COBRAR contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

En primera instancia es pertinente señalar que el importe del traslado de los descuentos por estampillas, que debe efectuarse en el pago a los contratistas, no corresponde a un gasto para la Entidad, toda vez que en el momento en que se detraen los recursos al beneficiario del pago por la ejecución de su contrato, se genera un pasivo en favor de la Gobernación del Valle. Para ello debe tenerse en cuenta la modalidad establecida por la Gobernación para el cumplimiento del traslado de tales recursos.

Por lo tanto, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, las entidades recaudadoras se catalogan como agentes de retención, y en consecuencia deben cumplir con obligaciones formales como presentar una declaración tributaria por de los descuentos efectuados, dichas entidades deberán reconocer el descuento mediante un

crédito en la subcuenta-243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de estampillas, las entidades encargadas de efectuar los descuentos no tienen la connotación de agentes de retención y por ende no deben cumplir con la obligación de presentar declaración de los descuentos efectuados, deberán reconocer el descuento mediante un crédito en la subcuenta 240722- Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Desde esa perspectiva se puede señalar que el registro efectuado improcedentemente como gasto por contribuciones en la subcuenta 512026, por valor de \$ 970.000.00, con crédito a la cuenta de pasivo 240706-Cobro cartera de terceros (Reintegros al municipio), deberá corregirse a la luz del numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y para ello deberá debitarse la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros (Reintegros al municipio) de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y alternamente acreditarse la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2-Traslado de los recursos recaudados por la entidad al Municipio:

Se debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por un valor de \$970.000 y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por un valor de \$970.000.

Ahora bien, si existían razones, diferentes al deterioro, para proceder a la baja en cuentas por los \$ 4.862.000 restantes, el registro que debió efectuarse correspondía a un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, con crédito en la subcuenta donde se tenía reconocido el derecho respectivo.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300013671 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable y reconocimiento en la causación de la nómina de pensionados de la cuenta del pasivo pensional.

Doctora  
SANDRA PATRICIA ALONSO CASTELLANOS.  
Profesional Universitario  
Dirección Financiera de Contabilidad  
Gobernación del Tolima  
Ibagué-Tolima

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500003932, del 29 de enero de 2020, donde consulta a la CGN:

La Dirección Financiera de Contabilidad de la Gobernación del Tolima solicita muy respetuosamente concepto para el procedimiento contable y reconocimiento en la causación de la nómina de pensionados de la cuenta del pasivo pensional; debido a el doctor Everaldo Manuel Rodelo Anaya asesor para nuestra entidad, en el informe presentado con corte Julio-septiembre de 2019, manifiesta que el movimiento débito de la cuenta 251410 debe ser **IGUAL** al movimiento crédito de la cuenta 251401.

Nosotros realizamos los siguientes registros contables así:

**CAUSACIÓN NÓMINA****CAUSACIÓN NÓMINA MES DE OCTUBRE DE 2019**

Cuenta 25141001 Cálculo actuarial de pensiones actuales	
Débito	Crédito
\$ 4.621.464.372	\$ 0

Cuenta 25140101 Pensiones de jubilación patronales	
Débito	Crédito
\$ 0	\$ 3.418.787.211

Cuenta 2424 Descuentos de nómina	
Débito	Crédito
\$ 0	\$ 1.202.677.161

Como se evidencia en la información anterior el movimiento débito 25141001 y movimiento crédito 25140101 no son iguales debido a que las nóminas de pensionados registran descuentos por diferentes conceptos registrados en el movimiento crédito en la cuenta 2424 situación que genera la inconsistencia según nuestro asesor.

La pregunta con respecto a lo anterior es como se debe realizar los registros contables en el momento de causar la nómina de pensionados para que el movimiento crédito en la cuenta 251410 y el movimiento débito en la cuenta 251401 sean iguales cuando se presenta descuento.

Por lo anterior se solicita de la colaboración e indicación para realizar los ajustes contables en la cuenta pasivo pensional”.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición de los pasivos establece:

### 6.1.2. Pasivos

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

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

Por otra parte, la norma de CUENTAS POR PAGAR contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

### 3.3. Medición inicial

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

### 3.4. Medición posterior

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

Por otra parte, la norma de BENEFICIOS A EMPLEADOS contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015, expresa:

## 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o  
b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

### 5.2. Beneficios posempleo

#### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y  
b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto. (...).

Además, El PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 320 de 2019, en sus numerales 3.1-Obligación de pago de la nómina de pensionados y 3.2-Pago de la nómina de pensionados del CAPÍTULO 3-Nómina de pensionados y cuotas partes de pensiones por cobrar, señalan:

### 3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

#### 3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. (...).

#### 3.2. Pago de la nómina de pensionados

##### 3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad

Cuando la entidad efectúe el pago de la nómina de pensionados debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el pago se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. (...).

Por último, las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, y 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones establecen:

## CUENTA 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

## DESCRIPCIÓN

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

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

## SE ACREDITA CON:

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

## CUENTA 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios posempleo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios posempleo asumidos.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El valor de los activos entregados para el pago de beneficios posempleo trasladados.
- 4-El menor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las pérdidas, realizadas o no realizadas.
- 5-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios posempleo.

## CUENTA 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores o pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago efectuado a la entidad u organización.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los descuentos realizados por los diferentes conceptos.

## CUENTA 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 1-La disminución en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad.
- 2-El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3-El valor del pago de las indemnizaciones sustitutivas o de los aportes pensionales.
- 4-El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

### SE ACREDITA CON:

- 1-El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad.
- 2-El valor de las obligaciones pensionales asumidas.

## CONCLUSIONES

Para efectos de los registros por la nómina de pensiones debe hacerse una interpretación integral entre los lineamientos del Marco Conceptual, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Catálogo General de Cuentas respectivo.

Si bien es cierto que de conformidad con el numeral 3.1 del Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian existe una paridad entre las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales y 251401-Pensiones de jubilación patronales, es pertinente advertir que el procedimiento allí señalado corresponde a una directriz genérica para el reconocimiento de la mera obligación pensional que se pretende pagar con la nómina, sin que ello implique omitir el registro concomitante que pueda desprenderse por aspectos asociados por conceptos de descuentos que se efectúen a los beneficiarios de los pagos, los cuales operan por diversas circunstancias que deben aplicarse de cara a las circunstancias particulares, las cuales no pueden ser contempladas a plenitud en la regulación contable expedida por la CGN.

Ahora bien, los registros de los descuentos, igual que del importe neto a favor a pagar efectivamente a los pensionados, cumplen los criterios del Marco Conceptual y de la Norma sobre los Pasivos.

Como consecuencia de ello, en el momento del reconocimiento contable de la nómina de pensionados deberán registrarse el importe de los recursos que se detraen a los pensionados, en favor de terceros, con lo cual se modifica la paridad anteriormente mencionada, pues la igualdad entre débitos y créditos deberá evaluarse incorporando los registros de los descuentos efectuados.



La entidad debe tener en cuenta que en la descripción la Cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, se contempla el registro del valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

Ahora bien, respecto a la contabilización de los pagos, la Entidad cancelará contablemente los pasivos tanto de los beneficios posempleo como de los descuentos de nómina, en la medida en que efectúe los desembolsos, afectado las respectivas cuentas de Efectivo o Plan de Activos, según corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013721 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Partidas conciliatorias por identificar.

Doctor  
MIGUEL ENRIQUE DÍAZ ROMERO  
Coordinador Grupo de Contabilidad  
Unidad Nacional de Protección  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500010142, del 24 de febrero de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Para el día 24 de octubre se convocó a Comité de Sostenibilidad Contable con el propósito de presentar a consideración de este, un posible ajuste en una partida por identificar en la cuenta 110502002 de la cuenta bancaria No. 03076916476 de Bancolombia; partida que, al cierre contable del 30 de septiembre de 2019, no fue posible identificar agotadas toda las gestiones administrativas y contables.

El Comité de Sostenibilidad Contable no avaló que se efectuara esa depuración mediante ajuste contable y solicito que se realizara consulta a la Contaduría General de la nación.

En las gestiones adelantadas la entidad optó por rehacer nuevamente la conciliación bancaria desde el año 2011 cuando fue creada la Unidad Nacional de Protección hasta el año 2019; trabajo que duró desde el 30 de abril de 2017 al 30 de septiembre de 2019; durante las gestiones adelantadas no fue posible reconstruir todos los soportes que en su momento conllevaron a la realización de esa conciliación bancaria, razón por la cual no fue posible determinar esa partida y que a la fecha aún continua pendiente, se informa que existe documentada toda la trazabilidad realizada durante el proceso de verificación.

Por lo anterior y de manera respetuosa solicitamos un acompañamiento y/o concepto para determinar que hacer contablemente con esa partida por identificar.”

## CONSIDERACIONES

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

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

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

##### 4.1.1. Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)

##### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y

que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

Respecto, a los principios de contabilidad pública, establece:

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

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

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

#### Obligaciones

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

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

## CONCLUSIONES

Es menester indicar que, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance va más allá de la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

Por su parte, es responsabilidad de la administración representar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera para que esta sea útil a sus diferentes usuarios, por lo cual, de forma permanente se deberá realizar análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la pérdida de documentos e información, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

La entidad deberá conservar la evidencia en papeles de trabajo de los análisis y conciliaciones de información realizadas, que servirán como soporte de los ajustes realizados.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representar serios problemas de confiabilidad en la información contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000026121 DEL 25-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por transferencias y subvenciones Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME asignados para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para atender las necesidades generadas por el COVID 19. Traslado de participaciones accionarias al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Entrega de recursos para cubrir el 75% del costo de la comisión por el servicio de las garantías de créditos que serán otorgados a los empresarios e independientes.

Doctora  
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada por correo electrónico en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023842, del día 18 de mayo de 2020, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Mediante Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 y con fundamento en el artículo 215 de la Constitución Política, el Presidente de la República declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional por el término de treinta (30) días calendario, contados a partir de la vigencia de ese decreto.

Con fundamento en lo anterior, me permito manifestar lo siguiente:

### 1. Fondo de Mitigación de Emergencias

En el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, mediante Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, el Gobierno Nacional creó el Fondo de Mitigación de Emergencias (FOME), como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuyo objeto es atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo y el crecimiento.

En este contexto, el artículo 7° del referido decreto señaló:

“Artículo 7. Funciones de administración y ordenación del gasto del FOME. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de sus dependencias competentes tendrá las siguientes funciones en relación con la administración y ordenación del gasto del FOME:

(...)

2. Llevar, a través de la Unidad de Gestión General, la contabilidad de acuerdo con los términos establecidos por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto).

En virtud de lo anterior y con el fin de generar información contable del Fondo, la entidad Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Gestión General solicitó a la administración del SIF Nación la creación de una PCI específica para el reconocimiento de las operaciones del FOME, y ha efectuado los registros contables conforme lo establecido en el numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas de la Resolución 386 del 2018, expedida por la Contaduría General de la Nación.

De este modo, el MHCP ha registrado en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, los movimientos generados con ocasión de: a) la asignación de recursos al FOME en el marco de la atención de la Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada por el Gobierno Nacional, b) la causación de rendimientos financieros y ajuste por diferencial cambiario y c) los desembolsos para la atención de programas tales como el denominado “Ingreso Solidario” ejecutado con cargo al presupuesto de gastos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público rubro presupuestal A-03-03-01-082 Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME.

No obstante, y como complemento de lo anterior, es conveniente señalar que el artículo 16 del citado Decreto Legislativo estableció que los recursos del Fondo de Mitigación de



Emergencias-FOME se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación y los ordenadores del gasto de las entidades a las cuales se les asigne las distribuciones serán responsables por la veracidad de la información que suministren al Ministerio de Hacienda y Crédito Público con respecto a la necesidad de los recursos para atender la Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 de 2020.

Así las cosas, y con base en las solicitudes presentadas por entidades tales como el Ministerio de Salud y Protección Social, el Ministerio de Agricultura, el Ministerio de Defensa, la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, la Presidencia de la República, el INPEC, entre otras, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público gestionó los actos administrativos mediante los cuales se efectuaron distribuciones en el Presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la vigencia fiscal de 2020. (Para mayor ilustración, se adjuntan algunas de las resoluciones tramitadas por el MHCP).

En este contexto, y teniendo en cuenta que el Tesoro Nacional registra los recursos del FOME como un fondo administrado, cuando se ejecuten los recursos que les han sido asignados a las diferentes entidades para atender, en el ámbito de sus competencias, las necesidades generadas por la declaratoria mundial de emergencia de salud pública causada por el COVID 19, se asumiría que el Tesoro Nacional registra la disminución del pasivo por fondos administrados contra el desembolso que afecta la Cuenta Única Nacional, registro que debería ser recíproco con la disminución del fondo administrado registrado como activo en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, dado que la ejecución de los recursos no es asumida por ésta última, sino por aquellas a las cuales se les han asignado los recursos, no es claro cuáles deberían ser los registros contables para cada una de ellas.

Por lo anterior, de manera atenta se consulta lo siguiente:

a) ¿Es correcto el tratamiento acogido hasta ahora por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según el cual las operaciones del FOME se registran conforme numeral “2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas” de la “Resolución 386 de 2018”, o ¿Se debe aplicar un tratamiento diferencial para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones del FOME?, ¿Cuál sería ese tratamiento?

b) En el marco de la asignación presupuestal realizada a otras entidades por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ¿cuáles deben ser los registros contables que debe realizar tanto la entidad Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Gestión General, como el Tesoro Nacional y en las otras entidades a las cuales se les han asignado recursos

presupuestales para la atención de la emergencia, cuando estos recursos son ejecutados y pagados?

## 2. Fortalecimiento Patrimonial del Grupo Bicentenario

En el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el Gobierno Nacional expidió el Decreto Legislativo 492 del 28 de marzo de 2020, mediante el cual se establecieron medidas para el fortalecimiento del Fondo Nacional de Garantías.

En este contexto, el artículo 1° del referido decreto, señaló:

“Artículo 1. Fortalecimiento patrimonial del grupo bicentenario S.A.S. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, la propiedad de todas las empresas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero, que hagan parte de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y que estén registradas a nombre de Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades del orden nacional, quedarán registradas y vinculadas a nombre de la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Una vez efectuado el registro a que se refiere el inciso anterior, autorícese a la Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aportar como capital de la empresa Grupo Bicentenario S.A.S. la propiedad accionaria de todas las entidades financieras que hagan parte de la rama ejecutiva del orden Nacional, a su valor intrínseco.

Para estos efectos, la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Grupo Bicentenario S.A.S. deberán llevar a cabo los registros y demás procedimientos necesarios para dar cumplimiento a este artículo dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia del presente Decreto”.

Conforme lo anterior, y con el fin de uniformar los registros relativos al traslado de las participaciones accionarias de que trata el Decreto Legislativo 492 de 2020, de manera atenta se consulta:

a. De acuerdo con lo señalado en el primer inciso del artículo 1° del Decreto 492 de 2020, una vez se materialice el registro y vinculación de la propiedad accionaria de las entidades financieras a nombre de la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público: ¿Cuál debe ser el registro del traslado de las participaciones accionarias hacia el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tanto para las entidades que entregan como para la entidad receptora? ¿El efecto de las disminuciones e incrementos de las inversiones se debe registrar en el patrimonio, en los resultados o como operaciones interinstitucionales?

b. ¿Qué operaciones deben reportar como recíprocas, tanto las entidades que entregan las participaciones, como la entidad receptora?

3. Solicitud de recursos de aporte para la realización de un programa especial de Garantía dirigido a respaldar obligaciones financieras de empresarios afectados por la coyuntura del Covid -19

Mediante memorando FNG-2020-5369-S 18 de abril de 2020, el Fondo Nacional de Garantías manifestó que para poner en marcha el programa de garantía denominado “Unidos por Colombia” (mediante el cual se brindarán garantías para apoyar a los pequeños microempresarios), el FNG requiere un aporte por valor de \$1.887.750 millones para cubrir el 75% del costo de la comisión por el servicio de las garantías, para un volumen de créditos de \$16 billones de pesos. El valor de las comisiones para cada una de las líneas en que se subdivide el programa son las siguientes:

-Nóminas mipymes al 90% (\$12 Bll en créditos): \$1.531.800 millones, estimados con el plazo máximo de los créditos del programa que es de 36 meses.

-Capital de trabajo al 80% (\$3 Bll en créditos): \$277.650 millones, estimados con el plazo máximo de los créditos del programa que es de 36 meses.

-Trabajadores independientes (\$1 Bll en créditos): \$78.300 millones estimados con el plazo máximo de los créditos del programa que es de 24 meses”. (Subrayado fuera de texto).

Conforme lo anterior, y teniendo en cuenta que la financiación será otorgada a los empresarios e independientes, a través del Fondo Nacional de Garantías, de manera atenta se consulta lo siguiente:

¿Los recursos que desembolsará el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para cubrir el 75% del costo de la comisión por el servicio de las garantías, para un volumen de créditos de \$16 billones de pesos, cómo se deben reconocer en la contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público?”

Mediante comunicación telefónica del día 18 de junio de 2020 con la doctora Claudia Yadira Pérez Gil del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se aclara que hasta la fecha el MHCP no ha definido la forma como se realizará la entrega de los recursos al Fondo Nacional de Garantías para cubrir el 75% del costo de la comisión por el servicio de las garantías de créditos que serán otorgados a los empresarios e independientes.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración actualizado según Resolución 090 de 2020, señala:

### “2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos. Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)”

El numeral 2 del Procedimiento Contable para el Registro de Operaciones Interinstitucionales incorporado al Régimen de Contabilidad Público mediante la Resolución 006 de 2016, señala:

### 2. OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Corresponden a las operaciones realizadas entre entidades sin que se requiera manejo de efectivo, tales como el cruce de cuentas, el pago de obligaciones con títulos y las operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4722-

OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, así: “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.”

Los párrafos 1, 2, 3 y 9 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, recientemente modificado por la Resolución 425 de 2019, señalan:

## “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

### 1.3. Transferencias

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 5424-

SUBVENCIONES como “...el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

### 1. Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME

Respecto a la asignación de recursos al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, en el marco de la atención de la emergencia económica, social y ecológica decretada por el gobierno nacional, para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para atender, en el ámbito de sus competencias, las necesidades generadas por la declaratoria mundial de emergencia de salud pública causada por el COVID 19, se señala el siguiente procedimiento contable:

#### a. Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME:

En la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se reconocerán los recursos entregados en administración al Tesoro Nacional registrando un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Cuando se autorice la distribución de recursos del FOME a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para la atención de la emergencia económica, social y ecológica decretada por el gobierno nacional, en la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el Tesoro Nacional realice el pago de las obligaciones a cargo de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con cargo a los recursos del FOME, en la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se registrará un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

#### b. Tesoro Nacional:

El Tesoro Nacional reconocerá los recursos del FOME recibidos en administrados registrando un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el Tesoro Nacional realice el pago de las obligaciones a cargo de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con recursos del FOME, disminuirá los recursos recibidos en administración registrando un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

*c. Entidad que hacen parte del Presupuesto General de la Nación:*

Cuando se autorice la distribución de recursos del FOME a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para la atención de la Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada por el Gobierno Nacional, cada entidad beneficiaria registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando el Tesoro Nacional realice el pago de las obligaciones a cargo de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con recursos del FOME, la entidad beneficiaria registrará un débito en las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

2. Traslado de participaciones accionarias al Ministerio de Hacienda y Crédito Público:

Cuando se realice el traslado de las participaciones accionarias hacia el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, este las incorporará en su información financiera registrando un débito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza de cada inversión y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, las entidades que realizan el traslado de las participaciones accionarias al Ministerio de Hacienda y Crédito Público debitarán la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza de cada inversión.

En relación con las operaciones recíprocas, la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS registrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público será recíproca con la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-

OTRAS TRANSFERENCIAS registrada por cada una de las entidades que efectuaron el traslado de las participaciones accionarias.

3. Entrega de recursos para el programa especial de garantía dirigido a respaldar obligaciones financieras de empresarios afectados por la coyuntura del COVID 19:

De conformidad con la información suministrada en la consulta, teniendo en cuenta que se tiene previsto la entrega de recursos para cubrir el 75% del costo de la comisión por el servicio de las garantías de créditos que serán otorgados a los empresarios e independientes, siendo estos últimos los beneficiarios finales de dichos recursos, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reconocerá un gasto por subvención en la subcuenta 542490-Otras subvención por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Ahora bien, los registros contables que deba efectuar dependerán del procedimiento que defina el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la entrega de los recursos al Fondo Nacional de Garantías.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000038671 DEL 27-07-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalente al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros activos Emisión y colocación de títulos de deuda Otros pasivos Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado número 20204000008113, el día 19 de junio de 2020, mediante la cual solicita:

“(…) 1. De acuerdo con el Decreto 581 del 15 de abril de 2020, “Por el cual se adoptan medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica”, se solicita concepto en lo relacionado al registro contable que debe realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FOME, de acuerdo con el “Artículo 3. Fuente

de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter - los recursos que esta requiera para financiar el otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo.”

2. El reconocimiento de los Títulos de Solidaridad TDS de los que tratan los Decretos 562 del 15 de abril de 2020 y 685 del 22 de mayo de 2020.

3. El reconocimiento de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa a los que se refiere el Decreto 697 del 26 de mayo de 2020, “Por el cual se adiciona el Decreto 1080 de 2015, único Reglamentario del Sector Cultura, y se reglamentan los artículos 1790 y 1800 de la Ley 1955 de 2019, Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2018 - 2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”.

4. Lo relacionado con el Artículo 4. Aporte voluntario “Comparto mi energía”, del que trata el Decreto 517 del 04 de abril de 2020, “Por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Decreto 417 de 2020”.

Respecto a la tercera inquietud, mediante comunicación telefónica con la doctora Martha Cecilia Pinzón, Coordinadora del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN), el día 21 de julio de 2020, se establece que el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

El artículo 3 del Decreto 581 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica, establece:

“ARTÍCULO 3. Fuente de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter-los recursos que esta requiera para financiar el

otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo. ... (...).”

Los numerales 1.1. Reconocimiento y 1.2. Clasificación de la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

## “1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

### 1.1. Reconocimiento

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

### 1.2. Clasificación

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

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.” (Subrayado fuera de texto)

## 2. El reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Los artículos 1 y 2 del Decretos 562 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para crear una inversión obligatoria temporal en títulos de deuda pública, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, señalan:

“ARTÍCULO 1. Inversión obligatoria en títulos de deuda pública. Créase una inversión obligatoria temporal en Títulos de Deuda Pública Interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, cuyos recursos serán destinados a conjurar las consecuencias económicas y sociales de los hechos que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020.

Esta operación no afecta el cupo ni las autorizaciones conferidas por el artículo primero de la Ley 1771 de 2015 y las normas que regulan la materia, y su emisión solo requerirá del Decreto que fije su monto, plazo y condiciones para su suscripción.

En todo caso, la suscripción de esta inversión obligatoria por parte de los sujetos obligados deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días siguientes a la expedición del presente Decreto Legislativo.

ARTÍCULO 2. Títulos de Solidaridad objeto de la inversión obligatoria. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán títulos de deuda pública interna a la orden, libremente negociables; tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de su emisión, prorrogable parcial o totalmente, de forma automática, por periodos iguales, a solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, hasta el año 2029, y devengarán un rendimiento que refleje las condiciones del mercado de títulos de deuda pública interna de corto plazo.

Valor total del capital será pagado en la fecha de vencimiento del plazo del título, siempre y cuando no haya sido renovado. Los intereses se reconocerán anualmente. El monto y demás condiciones de emisión y colocación de los títulos serán establecidos por el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán instrumentos desmaterializados administrados por el Banco de la República mediante contrato de administración fiduciaria, en el cual se prevea su agencia, custodia, servicio de deuda y demás servicios correspondientes a su administración. (...)

Artículo 5. Uso de los recursos. Los recursos generados por la inversión obligatoria de que trata este Decreto Legislativo serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 del 21 de marzo de 2020.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1 del Decreto 685 del 22 de mayo de 2020, por el cual se ordena la emisión de Títulos de Solidaridad-TDS, establece:

“ARTÍCULO 1. Emisión de Títulos de Solidaridad -TDS. Ordénese la emisión, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de títulos de deuda pública interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, hasta por la suma de NUEVE BILLONES OCHOCIENTOS ONCE

MIL TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$9.811.300.000.000) moneda legal colombiana, cuyos recursos, en virtud del Decreto Legislativo 562 de 2020, serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 de 2020.”

El párrafo del Artículo 3. Recursos del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, por el cual se crea el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica, señala:

“Párrafo. Los recursos del FOME serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un portafolio independiente, con el propósito de garantizar su disponibilidad. Los rendimientos financieros que se generen por la administración de este portafolio, serán recursos del FOME en los términos del numeral 4 de este artículo.

Para la administración del referido portafolio, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá realizar las operaciones monetarias, cambiarias y de mercado de deuda pública legalmente autorizadas a dicha Dirección” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “4720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados. (...)

#### 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo. (...)

#### 5720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo. (...)"

#### **4. Tratamiento contable del aporte voluntario "Comparto mi energía":**

El Artículo 4 del Decreto 517 del 4 de abril de 2020, por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia, señala:

"Artículo 4. Aporte voluntario "Comparto mi energía". Los usuarios residenciales de estratos 4, 5 Y 6, y los usuarios comerciales e industriales, podrán efectuar un aporte voluntario dirigido a otorgar un alivio económico al pago de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible.

Los usuarios residenciales beneficiarios del aporte voluntario, serán aquellos que defina el Ministerio de Minas y Energía a través de resolución, de manera previa a la implementación del mecanismo.

Para lo anterior, las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán incluir en las facturas de todos los usuarios de estratos 4, 5 y 6, Y usuarios Comerciales e industriales, un valor que incluya un monto o un porcentaje de la factura sugerido como aporte voluntario "Comparto mi Energía", sin perjuicio de la posibilidad de que los usuarios aporten un monto o un porcentaje diferente.

PARÁGRAFO PRIMERO. El Ministerio de Minas y Energía podrá establecer una cuenta especial en el Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, en caso de que se genere un superávit de recursos después de la aplicación del aporte voluntario "Comparte tu Energía", con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de

energía eléctrica y gas combustible, en los términos en que lo defina dicho ministerio, atendiendo las normas presupuestales aplicables.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán reportar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la aplicación del aporte "Comparte tu Energía".

PARÁGRAFO TERCERO. Las empresas prestadoras del servicio público de energía eléctrica y gas combustible por redes, deberán contar con las herramientas tecnológicas idóneas, para permitir el pago de aportes voluntarios directamente al consumo de otros usuarios."

El Artículo 4 de la Resolución 40130 del 11 de mayo de 2020 emitida por el Ministerio de Minas y Energía, por la cual se establecen los beneficiarios y lineamientos para la implementación del aporte voluntario "Comparto mi Energía", establece:

"Artículo 4. Usuarios residenciales beneficiarios del programa "Comparto mi Energía". Los recursos recaudados por concepto del aporte voluntario serán destinados por las empresas de servicios públicos domiciliarios a las que se refiere esta resolución, para cubrir el consumo no subsidiado de usuarios residenciales del estrato 1 y del estrato 2, del mercado de comercialización en el cual se recibieron los aportes voluntarios, teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. La empresa de servicios públicos domiciliarios que recaude los aportes voluntarios deberá agrupar la totalidad de aportes recibidos mensualmente.
2. Para cada mercado de comercialización, se identificarán todos los usuarios residenciales de los estratos 1 y 2 a beneficiarios, cuyo consumo no sea nulo. (...)
6. Si después de aplicar lo establecido en el numeral 3 del presente artículo, aún se presentan excedentes, cada empresa de servicios públicos domiciliarios deberá trasladarlos, junto con los rendimientos a que haya lugar, a la siguiente facturación y sumarlos con los recaudos de aportes voluntarios para esa facturación.
7. Las empresas que no tengan dentro de su mercado usuarios que puedan recibir el beneficio, deberán girar al comercializador incumbente o a la empresa a las que corresponda el mercado relevante, que represente la zona territorial en la que está ubicado el usuario aportante, el valor de los aportes voluntarios recaudados descontando el Gravemente de los Movimientos Financieros (GMF), dentro de los 10 días calendario siguientes en el mes correspondiente a su recaudo.
8. En el caso en que la empresa comercializadora incumbente o mercado relevante tampoco tenga usuarios beneficiarios, el aporte voluntario recaudado se consignará a una subcuenta del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Retribuciones de Ingreso-FSSRI dispuesta para tales efectos. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las entidades de gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, y el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describen la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como “...el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)”

A su vez, el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público describe la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, así: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.”

## CONCLUSIONES

1. FOME-MHCP invierte en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

En la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se reconocerá como una inversión de administración de liquidez, la adquisición de los instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, de conformidad con la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades para Gobierno, registrando un débito en la subcuenta 122308-Bonos y títulos emitidos por las entidades públicas financieras de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

2. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Con la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS, la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público registrará un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.



Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Teniendo en cuenta que los recursos generados por la inversión obligatoria en Títulos de Solidaridad TDS por parte de los establecimientos de crédito serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia-FOME y estos recursos son entregados en administrados al Tesoro Nacional, en la PCI que identifica el FOME se registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Entre tanto, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

### 3. Tratamiento contable de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa:

Tal y como se manifestó en los antecedentes del presente concepto, el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto por parte del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN).

### 4. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”:

Ni el recaudo que efectúen directamente los prestadores de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible por concepto de aportes voluntarios “Comparto mi Energía” de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, ni los excedentes que estos consignen a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía, constituyen ingresos propios de sus operaciones, toda vez que solo intermedian en el proceso para hacer efectivos los propósitos del artículo 4º del Decreto 517 de 2020, para brindar a los usuarios residentes beneficiarios del programa “Comparto mi Energía”.

Las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en las facturas de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, el valor del consumo del monto sugerido por concepto de aporte voluntario “Comparto mi Energía”, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El procedimiento contable que las entidades de servicios públicos domiciliarios deberán llevar a cabo para el registro de la prestación del servicio tanto de los usuarios residentes beneficiarios del programa “Comparto mi Energía” como de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

El factor adicional que pagan voluntariamente los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, se registrará en la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

En el momento de aplicar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional pagado voluntariamente por los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, con la totalidad de los valores de la factura correspondientes a los consumos de energía eléctrica y gas combustible de los usuarios seleccionados para ser beneficiarios del aporte voluntario “Comparto mi Energía”, se debitará la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En caso de que se genere un superávit de recursos, después de la aplicación del aporte voluntario "Comparto mi Energía" antes mencionada, la empresa registrará el giro de los recursos a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía por el diferencial presentado mediante un débito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Ministerio de Minas y Energía registrará un debito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de energía eléctrica y gas combustible.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041091 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Otros pasivos Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME asignados para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para atender las necesidades generadas por el COVID 19.

Doctora  
CLARA INES CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación dirigida al doctor David Fernando Morales Domínguez, Administrador del Sistema SIIF Nación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con copia radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032832, del día 17 de julio de 2020, mediante la cual se solicita procedimiento en el sistema SIIF para la ejecución presupuestal de los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, acorde con el concepto emitido por la CGN con radicado N° 20202000026121, del día 25 de junio de 2020, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

“Que en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, establecido mediante Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, a través de la Resolución 1063 del 29 de abril de 2020 “Por la cual se efectúa la distribución en el Presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la vigencia fiscal de 2020”, le fue asignado Recurso 54 a las Unidades Ejecutoras del Ministerio de Defensa Nacional, para la atención de la Emergencia Económica, Social y Ecológica, (...)

De acuerdo con el concepto No. 20202000026121 emitido al Ministerio de Hacienda, se determina que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación a las cuales le fueron asignados estos recursos deben reconocer la subcuenta 133712 Otras

transferencias Db. Contra 442803 funcionamiento Cr., una vez la DGCPTN realice el pago de las obligaciones a cargo de la entidad, se registra un Db. en las subcuentas del pasivo contra la subcuenta 133712 otras transferencias Cr., no obstante, verificada la traza contable en el sistema, en el momento del pago está afectando la cuenta 570508 funcionamiento Cr. (comprobante anexo), situación que genera registros contables manuales en la entidad y en la DGCPTN, contrario a los lineamientos que se han dado respecto de la afectación automática de las operaciones interinstitucionales. (...)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Que mediante Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 y con fundamento en el artículo 215 de la Constitución Política de Colombia, el Presidente de la República declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional por el término de treinta (30) días calendario, contador a partir de la vigencia de dicho decreto.

Que en el marco de la declaratoria de Emergencia Económica, Social y Ecológica, se expidió el Decreto Legislativo 444 del 21 de marzo de 2020, el cual crea el Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Que el artículo 2º del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020 establece el objetivo del FOME en los siguientes términos: “El FOME tendrá por objeto atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo y el crecimiento, en el marco del Decreto 417 de 2020.”

Que el párrafo del artículo 3º del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020 señala que “Los recursos del FOME serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un portafolio independiente, con el propósito de garantizar su disponibilidad. Los rendimientos financieros que se generen por la administración de este portafolio, serán recursos del FOME en los términos del numeral 4 de este artículo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Que el inciso primero del artículo 4º del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, establece que los recursos del FOME se podrán usar, entre otros, para “Atender las necesidades adicionales de recursos que se generen por parte de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.”

Que el artículo 6º del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público administrará el FOME y señala que “...adelantará los trámites contractuales, contables, presupuestales y demás propios de la administración del Fondo, a través de sus dependencias competentes los procesos de contratación que se realicen en la ejecución de estos recursos se regirán por el derecho privado.” (Subrayado fuera de texto)

Que el artículo 7º del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, indica que las funciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en relación con la administración y ordenación del gasto del FOME las siguiente:

“(...) 1. Realizar las operaciones y las actividades administrativas, financieras, presupuestales y contables del Fondo, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias.

2. llevar, a través de la Unidad de Gestión General, la contabilidad de acuerdo con los términos establecidos por la Contaduría General de la Nación.

3. Ejecutar los recursos del Fondo, cuando corresponda.

4. Las demás inherentes a la administración y ordenación del gasto del FOME.” (Subrayado fuera de texto)

Que el artículo 16 del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, señala:

“ARTÍCULO 16. Incorporación de recursos al Presupuesto General de la Nación. Los recursos del FOME se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación. Dichos recursos deberán destinarse exclusivamente para conjurar la crisis o impedir la extensión de sus efectos en el territorio nacional, en el marco del Decreto 417 de 2020.

PARÁGRAFO. Los ordenadores del gasto de las entidades a las cuales se les asigne las distribuciones presupuestales serán responsables por la veracidad de la información que suministren al Ministerio de Hacienda y Crédito Público con respecto a la necesidad de los recursos para atender la Emergencia Económica, Social y Ecológica de que trata el Decreto 417 de 2020.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración actualizado según Resolución 090 de 2020, señala:

## “2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos. Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)”

Que el numeral 1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA y 1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada, del Procedimiento Contable para el Registro de Operaciones Interinstitucionales incorporado al Régimen de Contabilidad Público mediante la Resolución 006 de 2016, señalan:

### “1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

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

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

#### 1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

### 1.1.1. Pagos

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

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

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

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

Que el numeral 2 del Procedimiento Contable para el Registro de Operaciones Interinstitucionales incorporado al Régimen de Contabilidad Público mediante la Resolución 006 de 2016, señala que las operaciones sin flujo de efectivo "Corresponden a las operaciones realizadas entre entidades sin que se requiera manejo de efectivo, tales como el cruce de cuentas, el pago de obligaciones con títulos y las operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo." (Subrayado fuera de texto)

Que el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, así: "Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo."

## CONCLUSIONES

Respecto a la asignación de recursos al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME, en el marco de la atención de la emergencia económica, social y ecológica decretada por el gobierno nacional, para ser distribuidos a las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación para atender, en el ámbito de sus competencias, las necesidades generadas por la declaratoria mundial de emergencia de salud pública causada por el COVID 19, se señala el siguiente procedimiento contable:

### a. Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME:

En la PCI que identifica al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), se reconocerán los recursos entregados en administración al Tesoro Nacional registrando un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Cuando el Tesoro Nacional realice el pago de las obligaciones de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con cargo a los recursos del FOME, en la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se registrará un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### b. Tesoro Nacional:

El Tesoro Nacional reconocerá los recursos del FOME recibidos en administrados registrando un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el Tesoro Nacional realice el pago de las obligaciones a cargo de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con recursos del FOME, disminuirá los recursos recibidos en administración registrando un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. A su vez, registrará un débito en la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.



*c. Entidad* que hacen parte del Presupuesto General de la Nación:

La entidad que hace parte del Presupuesto General de la Nación cancelará la obligación reconocida previamente registrando un débito en las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y un crédito en la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4704-FONDOS RECIBIDOS.

Lo anterior modifica la conclusión 1 referente al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con radicado N° 20202000026121, del día 25 de junio de 2020, dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041111 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes de efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las consignaciones en tránsito realizadas los últimos días hábiles bancarios

Doctora  
 FERNANDA LÓPEZ GUTIÉRREZ  
 Gestión Contable  
 Universidad Tecnológica de Pereira  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033442, el día 22 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“1. Cuando una entidad deudora de la UTP nos realiza una consignación el último día hábil de diciembre, pero en nuestros bancos la consignación se ve reflejada en enero del siguiente año, dicha contabilización del banco (1110) y la cartera (1317) debemos realizarla en diciembre que es cuando la entidad recíproca la registra, ¿o en enero que es cuando realmente se ve reflejada en los bancos de la UTP?

¿Si es el caso que se debe registrar en la contabilidad de la UTP en diciembre, debe ser por nota de contabilidad o debe hacerse desde tesorería a pesar de que no ha ingresado el efectivo al banco? ¿En este caso deberíamos entonces afectar la cuenta 1120 FONDOS EN TRÁNSITO?

2. ¿Cuándo tenemos consignaciones sin identificar en diciembre, y las identificamos en meses posteriores, es decir, enero o febrero del año siguiente, y se contabilizan los ajustes en enero o febrero, debemos dejar en notas a los estados financieros de cierre de vigencia que estas consignaciones se verán reflejadas en cartera y bancos en la siguiente vigencia?”

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

## CONSIDERACIONES

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

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

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

(...)

#### 6.1.1. Activos

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

revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.(...)  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros  
(...)”

1.3.5. Estado de flujos de efectivo  
(...)”

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

38. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. (...)”

39. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.”  
(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica:

“3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

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

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

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno describe la dinámica de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, así:

#### “1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

##### DESCRIPCIÓN

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

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.

2-El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.

3-El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.

4-El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.

5-El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.

6-El valor de las transferencias recibidas.

(...)

#### 1120-FONDOS EN TRÁNSITO

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad receptora.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de los recursos pendientes de confirmación.  
(...)” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En consecuencia, en rigor no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios del devengo y periodo contable, así como las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

Aún cuando la consignación es efectuada el último día hábil y no se hizo efectiva en el mismo periodo contable, su registro deberá quedar consignado en la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO previo descargo del saldo en la subcuenta de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Una vez las consignaciones efectuadas por los clientes se encuentren bajo el control de la entidad y puedan disponer de los recursos para cumplir con otros compromisos de pago, la entidad procederá a acreditar la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO y debitar la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Respecto de las consignaciones identificadas en periodos posteriores, será la administración de la entidad la que deba considerar las revelaciones pertinentes de los hechos económicos en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000044791 DEL 19-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalente de efectivo Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de sentencia proferida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y de los depósitos en cuentas bancarias con los recursos para el pago de indemnizaciones establecidas en dicha sentencia.

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500035492 del día 29 de julio del 2020 en la cual formula la siguiente consulta:

“Teniendo en consideración que, el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, no contempla situaciones particulares como las que se aprecian en los fallos realizados Corte Interamericana de Derechos Humanos, con toda atención me permito solicitar al señor Contador General de la Nación ordene a quien corresponda la emisión de concepto de acuerdo con los siguientes antecedentes:

En los apartes de las sentencias de Corte interamericana de Derechos Humanos se establece:

Parágrafo “331. Por lo que toca a las indemnizaciones ordenadas a favor de los menores de edad, el Estado deberá depositarlas en una institución colombiana solvente. La inversión se hará dentro del plazo de un año, en las condiciones financieras más favorables que permita la legislación y la práctica bancaria, mientras los beneficiarios sean menores de edad. Podrá ser retirada por aquélla cuando alcancen la mayoría de edad, en su caso, o antes si así conviene al interés superior del niño, establecido por determinación de una autoridad judicial competente (...)

332. Si por causas atribuibles a los familiares de las víctimas que son beneficiarios de las indemnizaciones no fuese posible que éstos las reciban dentro del plazo indicado, el Estado consignará dichos montos a su favor en una cuenta o certificado de depósito en una institución bancaria colombiana solvente, en dólares estadounidenses y en las condiciones financieras más favorables que permitan la legislación y la práctica bancaria.” (...) cursiva subrayada fuera de texto.

El Ministerio de Defensa Nacional de conformidad con el rubro presupuestal establecido y la normatividad aplicable al SIF nación, adelanta el proceso de ejecución presupuestal para el pago de la sentencia, a través del cual recibe los recursos por parte de la Dirección General de Crédito Pública y del Tesoro Nacional, realizando el desembolso a los beneficiarios mayores de edad, plenamente identificados y que cuenten con toda la información requerida.

En lo que respecta a los beneficiarios menores de edad y aquellos que no ha sido posible su ubicación (Grupos Familiares), se ordena la apertura de cuentas bancarias por parte del Ministerio de Defensa Nacional, a nombre de los terceros beneficiarios o Grupos Familiares, las cuales deben cumplir las condiciones establecidas en la sentencia, y quedan bajo el control y a cargo del tesorero principal de la Entidad.

A la fecha el Ministerio de Defensa presenta en sus Estados financieros esta situación particular, así:

En la subcuenta 111006 Cuenta de ahorros, al cierre del 31 de diciembre de 2019, refleja un saldo de \$7.627.238.386,09, el cual se soporta en 33 cuentas bancarias, que hacen parte de fallos proferidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cuya contrapartida se evidencia en la subcuenta 246002-Sentencias, subcuenta en la cual se reconoce el capital e intereses que se liquidan por parte de la entidad hasta la fecha del desembolso de los recursos, así como, los intereses generados mes a mes por la entidad bancaria donde se encuentran aperturadas las cuentas. En la subcuenta se identifican Los siguientes casos:

1. “MASACRE DE MAPIRIPAN”
2. “MASACRE DE ITUANGO”
3. “MANUEL CEPEDA VARGAS VS. COLOMBIA
4. “RODRÍGUEZ VERA Y OTROS (Desaparecidos del Palacio de Justicia) VS. COLOMBIA”
5. “VEREDA LA ESPERANZA VS. COLOMBIA”

Por lo expuesto, esta Dirección solicita ilustración respecto del reconocimiento contable de las situaciones que se suscitan con la ejecución presupuestal del gasto con traslado de recursos a la tesorería (Menores de edad, beneficiarios no ubicados), el depósito en las



cuentas bancarias aperturadas a nombre de cada beneficiario o grupo familiar, la causación de los rendimientos y el desembolso final a los beneficiarios.”

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

(...)

“2.4. Obligación probable Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta Marco Normativo para Entidades de Gobierno Procedimientos Contables Contaduría General de la Nación 8 que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al cierre del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.

## 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar.

Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente: a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.

## 2.6. Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones y el contexto de la consulta, se concluye que, para el reconocimiento de las obligaciones adquiridas en virtud de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos-Corte IDH, el Ministerio debió aplicar lo establecido en el numeral 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017.

En este sentido, tratándose de sentencias mediante las cuales se condena a la entidad, cuando se profiera el fallo definitivo, habrá lugar al reconocimiento de una cuenta por pagar en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y la disminución de la provisión previamente registrada, tal como lo señala el procedimiento antes mencionado.

En lo referente a la pregunta sobre el reconocimiento contable de los recursos que fueron trasladados por la Dirección del Tesoro Nacional al Ministerio para realizar el pago a los beneficiarios menores de edad y para aquellas personas mayores de edad que por diferentes causas no ha sido posible contactarlas, el Ministerio reconocerá el ingreso de recursos a sus cuentas bancarias debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. La Dirección del Tesoro Nacional, por su parte, reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS

ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL.

Ahora, la sentencia de la Corte IDH dispone la apertura de cuentas o certificados de depósito en una institución bancaria solvente, en las condiciones financieras más favorables, a nombre de terceros beneficiarios o grupos familiares, quienes podrán retirarlas al cumplir las condiciones establecidas en dicha sentencia. Esto implica que, con la apertura de dichas cuentas, y el traslado de los recursos a estas, el Ministerio habrá cumplido con lo establecido en la sentencia, es decir el pago de la indemnización, y por consiguiente le corresponde cancelar pasivo, registrando un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, dado que la sentencia indica que las cuentas quedarán bajo el control y a cargo del tesorero principal de la Entidad, el Ministerio llevará un control en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-OTRAS CUENTAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), con crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de Control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, hasta que los beneficiarios retiren los recursos de sus cuentas bancarias.

\*\*\*

## 1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

## CONCEPTO No. 20202000017841 DEL 01-04-2020

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

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

Señor  
CARLOS ARANGO  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015952, el día 18 de marzo de 2020, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, mediante la cual consulta:

“Corporación autónoma regional es accionista de Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Carácter Oficial del Orden Nacional. La Contraloría de la Republica ejerce ante ella como autoridad fiscal. Por lo anterior el caso es el siguiente; la corporación Autónoma Regional cedió unos aportes (Bienes muebles, red de acueducto y alcantarillado, plantas de tratamiento) a la empresa de servicios Públicos Domiciliarios Oficial para el cumplimiento de su objeto social, por ellos se pregunta; 1) los bienes muebles para efectos fiscales, los cedidos, salen o no del balance contable de la Corporación Autónoma Regional y Entran al Balance contable de la empresa de servicios públicos Domiciliarios de Carácter

Social. 2) Afirmativa la respuesta del numeral anterior, o sea de salir del balance contable. Pregunto; para efectos fiscales como se registraría en el balance contable de la empresa de servicios públicos Domiciliarios de Carácter oficial?, me explico; en su activo? En su patrimonio como patrimonio institucional incorporado?, o como parte del capital suscrito y pagado?, o cómo?” (Sic)

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 354.-Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la contraloría.

Corresponden al contador general las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

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

(...)

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

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

#### 1.1. Reconocimiento

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

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de cumplimiento, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de negociación. La fecha de cumplimiento es la fecha en la cual le son transferidos los títulos a la entidad. La fecha de negociación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

#### 1.2. Clasificación

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

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

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



También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

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

(...)

## 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

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

la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

5. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la entidad controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la empresa controlada es la responsable inicial.

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

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

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

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en

la junta directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.”

Ahora bien, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPITULO I. ACTIVOS

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

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

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

## 7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

(...)

### 7.2. Negocios conjuntos

#### 7.2.1. Reconocimiento

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

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene

ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en un negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

### 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

#### 2.1. Ayudas gubernamentales

1. Las ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a la empresa. No se consideran ayudas gubernamentales los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

2. Las ayudas gubernamentales no se reconocerán en los estados financieros, pero se revelará el tipo de ayuda gubernamental de la cual fue beneficiaria la empresa.

#### 2.2. Subvenciones

##### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.
6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.
7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.
8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.
9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.
10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.
11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, establece:

#### “5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

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

(...)

5890-GASTOS DIVERSOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público establece:

“32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Contaduría General de la Nación, según lo establecido en el artículo 354 de la constitución política y la Ley 298 de 1996, no tiene dentro del alcance de sus funciones

emitir concepto sobre los efectos fiscales de las transacciones realizadas por las entidades del sector público. En ese sentido, este concepto se debe tener en cuenta para los efectos contables de los hechos económicos objeto de su consulta. Por tanto, atendiendo a la normativa contable pública vigente, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizado por la Resolución 425 de 2019, y anexo de la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 426 de 2019, citados en las consideraciones, la Corporación Autónoma Regional y la empresa de servicios públicos domiciliarios deben evaluar bajo cuál de los siguientes tres escenarios se realiza la entrega de los bienes inmuebles, red de acueducto y alcantarillado y plantas de tratamiento, y proceder conforme se describe en cada escenario:

1. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

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

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

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

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

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

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



2. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa no es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de un gasto en la cuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

En los dos escenarios anteriores, la empresa de servicios públicos domiciliarios reconocerá los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

3. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de bienes como aporte no patrimonial, por tanto, no aumenta su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios, se debe realizar el reconocimiento como sigue:

La Corporación Autónoma debe registrar un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo donde se tengan reconocidos los bienes entregados, cuya contrapartida será un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa de servicios públicos debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida será un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Al realizar el cierre contable del ejercicio, este reconocimiento se verá reflejado en un aumento patrimonial de la empresa por la vía del resultado del ejercicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019161 DEL 21-04-2020

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Deterioro de valor sobre inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo, que corresponden a acciones de entidades en liquidación y entidades acerca de las que existe incertidumbre relacionada con la continuidad de su operación.

Doctor  
OSCAR ORLANDO PORRAS ATENCIA  
Rector  
Instituto Universitario de la Paz-UNIPAZ  
Barrancabermeja, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015652, el día 16 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Por disposición de la Resolución 0533, del 8 de octubre de 2015, **“Por el cual se incorpora el Régimen de Contabilidad Público, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”** para las entidades de Gobierno, y específicamente en lo estipulado Capítulo I numeral 1.4.4. “Las inversiones clasificadas en la categoría de costos” deben ser objeto de estimaciones de deterioro al cierre de cada ejercicio contable”, según el cual a continuación se da a conocer las inversiones que posee el Instituto Universitario de la Paz-UNIPAZ “acciones” en los dos casos que se describen a continuación:

**CASO 1.** El Instituto Universitario de la Paz-UNIPAZ, tiene registrada en la categoría de Inversiones de Administración de liquidez al costo en la empresa FERTILIZANTES COLOMBIANOS S.A., NIT No. 860.014.760 por valor de \$2.079.204.952; contempla a la fecha del presente documento que no ha reportado información financiera a la Contaduría General de la Nación desde el año 2016, así como no ha realizado el proceso de convergencia de saldos iniciales bajo el marco normativo de las NICSP; igualmente no posee información financiera de los años 2017, 2018 y 2019 como también no se encuentra desarrollando operaciones comerciales relacionadas con su objeto social.

Sin embargo (Sic) el proceso de liquidación de la empresa no ha sido notificado por el ente accionario que es la Gobernación de Santander quien ejerce influencia significativa dada

por su participación accionaria, toda vez que no se ha expresado desde el ámbito legal sobre un proceso de liquidación de dicha entidad.

**CASO 2.** El Instituto Universitario de la Paz-UNIPAZ tiene registradas en la categoría de inversiones de Administración de liquidez la inversión por valor de VEINTE MILLONES DE PESOS M/CTE (\$20.000.000), en la compañía de economía mixta denominada, FRIGORÍFICO DE BARRANCABERMEJA S.A. “FRIGOBARRANCA”, con NIT No. 800.212.444, y según oficio proferido por la Cámara de Comercio de Barrancabermeja, de fecha 26 de julio de 2019, radicado en ventanilla única UNIPAZ No. 2019-1483 quien manifiesta actualmente que ésta compañía se encuentra inactiva desde el año 2012, igualmente según oficio emitido por la Superintendencia de Sociedades de fecha 6 de Septiembre de 2019, y radicado en ventanilla única de UNIPAZ No. 2019-1769, quien menciona actualmente que esta entidad no cursa ningún proceso de liquidación a cargo de la Sociedad en mención y que además fue decretada en disolución por depuración y enviada a liquidación de acuerdo a lo establecido en la Ley 1727 de 2014.

En virtud de lo anterior solicitamos emitir un concepto indicando los procedimientos y/o métodos, así como el fundamento normativo de los mismos, con el fin de proceder respecto al deterioro de estas inversiones citadas.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “INTRODUCCIÓN

El presente Marco conceptual establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, es decir, aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Marco conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva. Adicionalmente, el Marco conceptual tiene los siguientes objetivos: apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de las entidades de gobierno, ayudar a quienes preparan y presentan información financiera en el

proceso de construcción de esta y servir a los evaluadores de la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera-  
(...)

#### 4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

##### 4.1. Características fundamentales

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

###### 4.1.1. Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

###### 4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen

control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

## 1.2. Clasificación

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

## 1.4. Medición posterior

(...)

### 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

23. Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

(...)

## 1.6. Baja en cuentas

41. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor recibido se

reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

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

(...)

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

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Instituto Universitario de la Paz-UNIPAZ debe realizar el reconocimiento de deterioro de valor de sus inversiones de administración de liquidez al costo, conforme al párrafo 24 de la norma sobre inversiones de administración de liquidez, si el valor de la participación patrimonial es inferior al valor en libros de la inversión. En el caso particular de esta consulta, teniendo en cuenta que FERTILIZANTES COLOMBIANOS S.A. y FRIGORÍFICO DE BARRANCABERMEJA S.A.

Independientemente del estado de reporte la información financiera actualizada ante las instancias que la requieren, es necesario que UNIPAZ realice la solicitud de dichos informes ante las empresas mediante los mecanismos administrativos que le otorga la ley, con el fin de que se pueda proceder al reconocimiento de deterioro de valor, conforme a la norma citada, si lo hubiere.

En este caso, se evidencia un error por omisión en el cumplimiento de una política contable establecida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, según establece que al final



de cada periodo contable se debe realizar la evaluación de deterioro de valor de las inversiones de administración de liquidez y no se ha realizado tal evaluación, toda vez que UNIPAZ señala que las entidades en las cuales tiene participación patrimonial no han reportado información financiera desde periodos anteriores al proceso de transición al nuevo marco normativo. Por tanto, se requiere aplicar atentamente la norma de políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la corrección del error en el periodo actual, mediante el reconocimiento del deterioro a que hubiere lugar, y, de resultar material el error, la reexpresión de estados financieros requerida en dicha norma.

Ahora bien, si agotada la vía administrativa, el Instituto Universitario no logra obtener la información financiera de las empresas en las que tiene participación patrimonial, con el fin de mantener la utilidad de la información financiera, mediante el cumplimiento de las características fundamentales establecidas en el Marco Conceptual, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros las razones por las cuales no se pudo cumplir con lo establecido en la norma de Inversiones de Administración de Liquidez, informando las inversiones a que se refiere en esta consulta y detallando las acciones adelantadas por la administración del Instituto con la intención de cumplir con dicha norma.

En el caso particular de esta consulta y bajo este escenario, no se realizaría el reconocimiento del deterioro y se mantendrían las inversiones al valor en libros, hasta el momento en el cual se presenten las condiciones para proceder a la baja en cuentas o para realizar la evaluación del deterioro de valor sobre las inversiones en FERTILIZANTES COLOMBIANOS S.A. y FRIGORÍFICO DE BARRANCABERMEJA S.A.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054951 DEL 23-09-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e Instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables para registrar la corrección de errores de periodos anteriores de inversiones en asociadas y en controladas Documentos soporte para el registro de la participación en Grupo Bicentenario S. A. Tratamiento contable de los saldos en cuentas de resultado y en cuentas patrimoniales por del traslado de las participaciones accionarias hacia el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con base en el concepto N° 20202000026121 del 26 de junio de 2020 emitido por la CGN Registro contable y medición inicial de la reclasificación de inversiones en asociadas

Doctora  
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LOPEZ  
Coordinadora del Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040462, el día 3 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre los siguientes aspectos:

1. Cuentas contables a utilizar para registro diferencia-Inversión en Asociada

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural tiene una inversión en Banco Agrario, clasificada como una inversión en Asociada, originada en la adjudicación por liquidación definitiva de MERCAR S.A., en donde se recibió (1) acción por valor de \$300.000 el 6 mayo de 2019, y cuya participación es de 0,00000625%. A pesar de que la participación es menor al 20%, el consultante indica que debido a que el Ministerio participa en Junta directiva tiene influencia significativa.

Al corte de 2019 el valor de la inversión en libros era de \$441.530,83, cálculo que se efectuó con base en información disponible a septiembre de 2019 sin realizar ajustes, y en marzo

de 2020 de acuerdo con los estados financieros aprobados en Asamblea se observó que el valor en libros a enero era de \$406.494,63.

Sin embargo, al comparar el saldo reportado según certificación patrimonial del Emisor y el saldo de la inversión en libros del Ministerio, se presenta una diferencia entre de \$319.666,35 (\$441.530,83-121.864,48).

De acuerdo con comunicación vía correo electrónico el consultante indica que este valor de 121.864,48 corresponde a un recálculo realizado por el Ministerio con base en las observaciones producto de la Auditora de la Contraloría, donde señalan:

“El Ministerio, en cumplimiento de la normatividad aplicable a las Inversiones Patrimoniales, realiza la actualización de las mismas de manera trimestral, por el método de participación patrimonial, aplicando el porcentaje (%) de participación que tiene como inversión en las entidades controladas y asociadas, sobre las variaciones presentadas en el patrimonio de estas entidades de un periodo a otro.

Sin embargo, al verificar el saldo reflejado en los Estados Financieros a diciembre 31 de 2019 de estas inversiones, para lo cual se aplicó al valor del Patrimonio certificado por las entidades controladas y asociadas, el porcentaje (%) de participación del Ministerio, se evidenciaron diferencias (...)”

Por lo anterior, el Ministerio determina que al tomar el patrimonio de Banco Agrario a diciembre de 2019 (\$1.949.832.366.648,67) y multiplicarlo por su participación (0,00000625000%) el valor correcto de la inversión a 31 de diciembre de 2019 es \$121.864,48 y no \$441.530,83.

#### PREGUNTA 1:

¿Cuáles cuentas se deben utilizar para el ajuste correspondiente y llegar a que el saldo en libros sea igual al certificado?

2. Documento soporte para realizar el registro de la participación en Grupo Bicentenario S. A.

“El Banco Agrario mediante acta número 89, sesiones llevadas a cabo entre el 3 de octubre y 19 de noviembre de 2019 se aprueba el proyecto de escisión con la participación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Corabastos S.A. y Ministerio de Agricultura, para la creación del Grupo Bicentenario S.A.S. La participación del Minagricultura fue de \$43.750,00 representados en (cuatro coma tres setenta y cinco) 4,375 acciones. Sobre esta participación no se ha podido registrar en la Contabilidad del Minagricultura, por cuanto no se tiene copia del título, ni certificación emitida por el Grupo Bicentenario.

Dentro de la política establecida en el Minagricultura para el registro de las nuevas participaciones, se tiene la solicitud de una fotocopia del título accionario, fotocopia del registro de la participación en el libro de accionistas, así como la solicitud del envío de estados de situación financieros y certificación patrimonial, para su actualización.” (Sic)

PREGUNTA 2:

“¿Es procedente realizar el registro de dicha participación con la copia del acta de Asamblea Universal de accionistas del Grupo Bicentenario, de fecha 30 de diciembre de 2019 suministrada el 20 de marzo de 2020, en la cual se relaciona al Minagricultura como accionista detallando su participación mientras la entidad designa los cargos definitivos a nivel administrativo?”

3. Tratamiento contable de los saldos en cuentas de resultado y en cuentas patrimoniales por el traslado de las participaciones accionarias hacia el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con base en el concepto N° 20202000026121 del 26 de junio de 2020 emitido por la CGN

Mediante concepto N° 20202000026121 de la CGN, del 26 de junio de 2020, como respuesta a solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en relación con el registro del traslado de las participaciones accionarias hacia el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tanto para las entidades que entregan como para la entidad receptora, se indicó que las entidades que realizan el traslado de las participaciones accionarias: “debitarán la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza de cada inversión”.

PREGUNTA 3:

“Una vez se realice el registro de traslado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público con afectación de la cuenta 542390-Otras transferencias, por valor intrínseco ¿qué registro o movimiento contable se debe realizar con los saldos que se han venido trasladando en las cuentas 4811 y 4812, 5811 y 5812 Ganancias/pérdidas por efecto de la aplicación del Método de Participación Patrimonial y el saldo existente en las cuentas 3148 y 3149-Ganancia o Pérdida por efecto de la aplicación del Método de Participación Patrimonial en Controladas y Asociadas?”

4. Cuentas contables a utilizar para registro diferencia-Inversión en Controlada

“Al comparar el saldo reportado según certificación patrimonial a 31 de diciembre de 2019 del emisor Vecol S.A. y el saldo de la inversión en libros del Minagricultura (Sic), se presenta una diferencia; el Ministerio posee una participación del 61.49%, inversión clasificada como Controlada.

Es importante aclarar que el saldo a diciembre corresponde al último ajuste por aplicación del Método de Participación Patrimonial realizado a Vecol S.A con el estado de situación financiera remitido al corte 30 de septiembre de 2019.

Dentro de las limitantes para el cumplimiento normativo, el Ministerio tiene fecha de cierre contable distinta a las entidades en las cuales posee participación accionaria, lo que conlleva al no registro oportuno de la información al corte 31 de diciembre; debido a que los estados de situación financiera de los emisores deben someterse a la aprobación de Asamblea General de Accionistas en el mes de marzo del año siguiente. Y a pesar de las gestiones realizadas mediante circularización, correos y llamadas telefónicas las entidades no remiten la información financiera ni estados de prueba, ni certificación del patrimonio, hasta tanto sus estados de situación financiera sean aprobados con corte diciembre por asamblea. Generando que la aplicación del Método de Participación Patrimonial se realice en la siguiente vigencia.”

#### PREGUNTA 4:

“¿Cuáles serían las cuentas a utilizar dentro de la vigencia actual, teniendo en cuenta que el Método de Participación Patrimonial del cuarto trimestre se realizaría en el mes de enero o febrero de 2020, periodos que se encuentran abiertos para registros, y así poder reflejar el saldo según certificación remitida por el emisor a corte 31 de diciembre de 2019?”

Adicionalmente, de acuerdo con comunicación vía correo electrónico el consultante indica que la situación presentada es similar al caso de la inversión en asociada de la primera pregunta respecto a las observaciones producto de la Auditora de la Contraloría, donde señalan que:

“(…) al verificar el saldo reflejado en los Estados Financieros a diciembre 31 de 2019 de estas inversiones, para lo cual se aplicó al valor del Patrimonio certificado por las entidades controladas y asociadas, el porcentaje (%) de participación del Ministerio, se evidenciaron diferencias (…)”

#### 5. Registro contable y medición inicial de reclasificación de inversiones en asociadas

“Dentro del proceso de adjudicación por liquidación definitiva del Fondo Bufalero del Centro S.A., el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural poseía una participación del 5.52%, clasificada como inversión en Asociada. Por dicha participación recibió 1.839 acciones en común y proindiviso compartidas con 3.178 accionistas de la sociedad PROAGAN S.A.”

Adicionalmente, de acuerdo con comunicación vía correo electrónico el consultante indica que, una vez realizada la consulta a nuestra área jurídica, el Ministerio no tiene control ni influencia significativa, es una participación minoritaria.

PREGUNTA 5:

“¿Cuál sería el registro contable para la medición inicial y por qué valor teniendo en cuenta que la participación estaría alrededor del 0,00780% aproximadamente?”

PREGUNTA 6:

“¿Cuál sería el procedimiento para su ajuste y control del saldo en libros y con qué periodicidad?”

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

### CONSIDERACIONES

En el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, el Gobierno Nacional expidió el Decreto Legislativo 492 del 28 de marzo de 2020, mediante el cual se establecieron medidas para el fortalecimiento del Fondo Nacional de Garantías, indicando en su artículo 1°:

“Artículo 1. Fortalecimiento patrimonial del grupo bicentenario S.A.S. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, la propiedad de todas las empresas sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o que desarrollen actividades conexas al servicio financiero, que hagan parte de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y que estén registradas a nombre de Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades del orden nacional, quedarán registradas y vinculadas a nombre de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Una vez efectuado el registro a que se refiere el inciso anterior, autorícese a la Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aportar como capital de la empresa Grupo Bicentenario S.A.S. la propiedad accionaria de todas las entidades financieras que hagan parte de la rama ejecutiva del orden Nacional, a su valor intrínseco.”

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

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

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

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con Inversiones en controladas, Inversiones en asociadas, Inversiones en entidades en liquidación y Corrección de errores, indica:

## “5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

(...)

### 5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladora eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

12. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa controlada.

13. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.



14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

(...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

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

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

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

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

### 6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

9. La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

10. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

11. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa asociada afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa asociada.

12. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

13. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

14. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

15. Si los estados financieros de la entidad y los de la empresa asociada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

16. Cuando las políticas contables de la empresa asociada sean distintas de las de la entidad y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa asociada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la entidad. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

(...)

## 8. INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

### 8.1. Reconocimiento

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

## 8.2. Medición

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

(...)

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

(...)

### 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

(Subrayado fuera de texto)

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

“1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las participaciones que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El costo de adquisición de la inversión.

2-El valor proporcional de las utilidades o excedentes del ejercicio que le correspondan de la empresa controlada.

3-El valor proporcional que le corresponda del incremento patrimonial de la empresa controlada que no se origine en las utilidades o excedentes del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.

4-El valor en libros de la inversión reclasificada desde inversiones de administración de liquidez, inversiones en asociadas o inversiones en negocios conjuntos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor proporcional de las pérdidas o déficits que le correspondan del ejercicio de la empresa controlada.

2-El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la empresa controlada que no se origine en las pérdidas o déficits del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.

3-El valor de los dividendos y participaciones decretados o de los excedentes financieros distribuidos.

4-El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez, inversiones en asociadas, inversiones en negocios conjuntos o inversiones en entidades en liquidación.

5-El valor de la inversión que se da de baja.

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

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El costo de adquisición de la inversión.

2-El valor proporcional de las utilidades del ejercicio que le correspondan de la empresa asociada.

3-El valor proporcional que le corresponda del incremento patrimonial de la empresa asociada que no se origine en las utilidades del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.

4-El valor en libros de la inversión reclasificada desde inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas o inversiones en negocios conjuntos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor proporcional de las pérdidas del ejercicio que le correspondan de la empresa asociada.

2-El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de empresa asociada que no se origine en las pérdidas del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.

3-El valor de los dividendos o participaciones decretados.

4-El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas, inversiones en negocios conjuntos o inversiones en entidades en liquidación.

5-El valor de la inversión que se da de baja.

(...)

### 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

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

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

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

##### SE ACREDITA CON:

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

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

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

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

(...)

### 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las ganancias o pérdidas de las inversiones en controladas por las variaciones patrimoniales de la empresa controlada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de las variaciones patrimoniales negativas.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las variaciones patrimoniales positivas.

### 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las ganancias o pérdidas de las inversiones en asociadas generadas por las variaciones patrimoniales de la empresa asociada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de las variaciones patrimoniales negativas.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las variaciones patrimoniales positivas.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE



El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

#### 4.1. Soportes de contabilidad

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

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

(...)

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

(...)

## 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### PREGUNTA 1

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica que, como inversiones en asociadas deben reconocerse las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa, es decir que tenga la capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure

control ni control conjunto sobre esta, y se presume una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria, que se evidencia, entre otras cosas, en la representación que tiene la entidad en la junta directiva u órgano equivalente de la asociada.

Para este caso en particular a pesar de que la participación del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural en el Banco Agrario es de 0,00000625%, la inversión se clasifica como asociada debido a que el Ministerio tiene representación en junta directiva de la empresa, por lo cual tiene influencia significativa.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento posterior de Inversiones en asociadas se realiza al método de participación patrimonial. De acuerdo con este método, la inversión incrementa o disminuye, en relación con:

-la participación que a la entidad le corresponde sobre los resultados del periodo de la asociada afectando al mismo tiempo el ingreso o el gasto en el resultado del periodo; y

-las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión, cuyo efecto se refleja en el patrimonio.

De acuerdo con lo anterior, en primer lugar, la aplicación del método de participación patrimonial excluye en la medición posterior las variaciones de capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, por lo cual no es coherente actualizar el valor de la inversión tomando el valor total del Patrimonio certificado por las entidades asociadas y multiplicarlo por el porcentaje de participación del Ministerio.

Por otro lado, para aplicar este método es necesario que la entidad disponga de los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad. En caso de que no sea así se deben realizar los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

De acuerdo con lo observado en este caso en particular, la entidad calculó el valor de la inversión al corte del 31 de diciembre de 2019 tomando como referencia información disponible a septiembre de 2019 sin realizar los ajustes necesarios para reflejar las transacciones o eventos ocurridos durante el periodo en el cual no se contaba con información. Lo anterior constituye una inexactitud derivada de errores en la aplicación de políticas contables, por lo cual es necesario aplicar la norma de corrección de errores, según la cual los errores de periodos anteriores deben corregirse, sean materiales o no, en el periodo en el que sean descubiertos, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y

patrimonio, que se vieron afectadas por este, y teniendo en cuenta que su efecto en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra.

Dado que, de acuerdo con los hechos descritos en su consulta, en el periodo actual se identificó un error de periodos anteriores, su corrección deberá realizarse dependiendo del caso así:

-Si la corrección implica un aumento en el valor de la inversión y está relacionada con la utilidad del ejercicio de la empresa asociada: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

-Si la corrección implica un aumento en el valor de la inversión y está relacionada con un incremento patrimonial de la empresa asociada que no se origina en la utilidad del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS.

-Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con la pérdida del ejercicio de la empresa asociada: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

-Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con una disminución patrimonial de la empresa asociada que no se origina en la pérdida del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

## PREGUNTA 2

De acuerdo con en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo, la esencia sobre forma y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Respecto a la esencia sobre forma, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. Y, por su parte, el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control y está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Atendiendo a los principios de devengo y periodo contable, para este caso en particular, el hecho económico debió reconocerse en el momento en el que surgieron los derechos y obligaciones, en el periodo en que tuviese un impacto en sus resultados.

Respecto al documento soporte del hecho económico, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos, el reconocimiento debió hacerse atendiendo a su esencia económica. Además, conforme a lo establecido en la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

En caso de que la entidad no tuviera en cuenta estos principios contables en la transacción en cuestión, debe aplicar la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de manera que la información financiera sea relevante y represente fielmente los hechos económicos.

### PREGUNTA 3

En complemento a la respuesta emitida al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante radicado N° 20202000026121 de la CGN, el 26 de junio de 2020, en relación con el registro del traslado de las participaciones accionarias al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para las entidades que realizan el traslado de las participaciones accionarias, no deberán afectarse los saldos de las cuentas de resultados 4811-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, 4812-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS, 5811-PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS y 5812-PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS.

En cuanto a los saldos en las cuentas de patrimonio:

#### INVERSIONES CLASIFICADAS EN ASOCIADAS

-Cuando existan ganancias generadas por las variaciones patrimoniales de la empresa asociada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, reconocidas originalmente mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS se debe reconocer un débito.

-Para el caso de las pérdidas generadas por las variaciones patrimoniales de la empresa asociada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, reconocidas originalmente mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS se debe reconocer un crédito.

#### INVERSIONES CLASIFICADAS EN CONTROLADAS

-Si existen ganancias generadas por las variaciones patrimoniales de la empresa controlada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, reconocidas originalmente mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, se debe reconocer un débito.

-Cuando existen pérdidas generadas por las variaciones patrimoniales de la empresa controlada, que se originan en partidas diferentes de los resultados, las variaciones del capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, reconocidas originalmente mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, se debe reconocer un crédito.

Por lo anterior, el registro completo del traslado de las participaciones accionarias al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para las entidades que los efectúan cuando estas inversiones se clasificaron originalmente como asociadas o controladas, se llevará a cabo mediante:

Un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, al valor intrínseco de la inversión como lo indica el Decreto 492 en su artículo 1°, un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza de cada inversión, un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS o en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS cuando se haya reconocido una ganancia; o un crédito en la subcuenta correspondiente de las cuentas patrimoniales mencionadas cuando se haya reconocido una pérdida.

En caso de que surja alguna diferencia, esta deberá ser reconocida como un débito en la subcuenta 589020-Pérdida por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o

negocios conjuntos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, o como un crédito en la subcuenta 480832-Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, de la cuenta 44808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del caso.

#### PREGUNTA 4

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con el reconocimiento posterior de Inversiones en controladas se realiza al método de participación patrimonial. De acuerdo con este método la inversión incrementa o disminuye en relación con:

-la participación que le corresponde a la entidad controladora sobre los resultados del periodo de la empresa controlada afectando al mismo tiempo el ingreso o el gasto en el resultado del periodo; y

-las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión, cuyo efecto se refleja en el patrimonio.

De acuerdo con lo anterior, en primer lugar, la aplicación del método de participación patrimonial excluye en la medición posterior las variaciones de capital o las reclasificaciones de partidas patrimoniales, por lo cual no es coherente actualizar el valor de la inversión tomando el valor total del Patrimonio certificado por las entidades controladas y multiplicarlo por el porcentaje de participación del Ministerio.

Por otro lado, para aplicar este método es necesario que la entidad disponga de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad. En caso de que no sea así se deben realizar los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

De acuerdo con lo observado en este caso en particular la entidad calculó el valor de la inversión al corte del 31 de diciembre de 2019 tomando como referencia información disponible a septiembre de 2019 sin realizar los ajustes necesarios para reflejar las transacciones o eventos ocurridos durante el periodo en el cual no se contaba con información. Lo anterior constituye una inexactitud derivada de errores en la aplicación de políticas contables, por lo cual es necesario aplicar la norma de corrección de errores, según la cual los errores de periodos anteriores deben corregirse, sean materiales o no, en el periodo en el que sean descubiertos, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, y teniendo en cuenta que su efecto en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra.



Dado que, de acuerdo con los hechos descritos en su consulta, en el periodo actual se identificó un error de periodos anteriores, su corrección deberá realizarse dependiendo del caso así:

-Si la corrección implica un aumento en el valor de la inversión y está relacionada con la utilidad del ejercicio de la empresa controlada: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

-Si la corrección implica un aumento en el valor de la inversión y está relacionada con un incremento patrimonial de la empresa controlada que no se origina en la utilidad del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS.

-Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con la pérdida del ejercicio de la empresa controlada: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

-Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con una disminución patrimonial de la empresa controlada que no se origina en la pérdida del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

#### PREGUNTA 5 Y 6

Teniendo en cuenta que, como consecuencia del proceso de adjudicación por liquidación definitiva del Fondo Bufalero del Centro S.A., el Ministerio ya no posee influencia significativa sobre la inversión que en un principio se clasificó como asociada, la entidad debió proceder a su reclasificación como Inversiones en entidades en liquidación, cuya medición se realiza al valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrá por ese valor hasta la baja en cuentas, es decir que no hay lugar a ajustes del saldo mientras se reconozca la inversión, bajo tales circunstancias.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055391 DEL 08-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e Instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de las Inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo

Señor coronel (RA)  
OSCAR ALBERTO JARAMILLO CARRILLO  
Director General  
Agencia Logística de las Fuerzas Militares  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041812 del 14 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar cuando se presenta un incremento en el valor nominal de las inversiones en acciones que posee la entidad, clasificadas como inversiones de administración de liquidez al costo.

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, incorporadas al RCP por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 425 de 2019, en el Capítulo I. **ACTIVOS**, presenta la Norma relacionada con las Inversiones de Administración de liquidez, en los siguientes términos:

**“1.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos

de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

## 1.2. Clasificación

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

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

## 1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por el valor de mercado de la fecha de cumplimiento, excepto cuando la fecha de cumplimiento sea posterior a la fecha de negociación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor de mercado de la fecha de negociación. Cualquier diferencia entre el valor de mercado y el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción

(...)

## 1.4. Medición posterior

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

(...)

### 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro. (Subrayados fuera de texto)

27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

28. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

29. Los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

La Norma de Inversiones de administración de liquidez dispone que los recursos financieros colocados por la entidad en instrumentos de patrimonio que no poseen valor de mercado, con independencia de que se espere o no negociar y que no le otorgan control, influencia significativa ni control conjunto en la entidad emisora, se reconocen como Inversiones de administración de liquidez, clasificadas al costo.

En la medición inicial las Inversiones de administración de liquidez al costo, se registran por el precio de la transacción y en la medición posterior se mantienen por el costo menos el deterioro. El deterioro equivale a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, el cual se revisará al final del periodo contable y se presenta en forma separada como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

En consecuencia, los instrumentos de patrimonio clasificados al costo en la medición posterior se mantienen por el valor de la transacción, el cual no se modifica cuando se

presenta variación en el valor nominal de los instrumentos de patrimonio y los dividendos y participaciones se reconocen mediante un débito en la subcuenta 138414-Dividendos y participaciones por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 480213-Intereses, Dividendos y Participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 4802-FINANCIEROS

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055531 DEL 16-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los aportes efectuados a entidades sin ánimo de lucro

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041922, el día 15 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta sobre el registro de inversiones en entidades sin ánimo de lucro.

Las inversiones en las entidades sin ánimo de lucro en la actualidad, el departamento las registra en las cuentas 123004 y 123005; no obstante, el Concepto No. 001791 emitido por la CGN el 08 de febrero de 2012, señala que: “los aportes entregados a estas entidades no corresponden a inversiones de administración de liquidez, en la medida en que no constituyen un aporte patrimonial, ni la adquisición de títulos valores realizados con el propósito de obtener utilidades en el corto plazo. Estos aportes atienden la definición de gasto para la entidad contable pública que los entrega y se reconocen en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En ese sentido, la entidad debe retirar de las inversiones los saldos por concepto de aportes en entidades sin ánimo de lucro, mediante un crédito en la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, y un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, considerando que en esta última cuenta se acumulan los resultados del ejercicio, los cuales debieron haberse afectado con los aportes efectuados a las entidades sin ánimo de lucro”.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que el concepto fue expedido el 08 de febrero de 2012 para dar respuesta a una solicitud realizada por el Fondo Mixto de Promoción de la Cultura

y las Artes del Valle del Cauca y el mismo no fue enviado directamente a la Gobernación del Valle del Cauca para realizar los registros y reclasificaciones pertinentes, solicitamos expedir un concepto jurídico actualizado dirigido a la Gobernación del Valle del Cauca para realizar los registros, reclasificaciones a que haya lugar y reflejar la información de forma clara, fidedigna y conforme a lo establecido por la CGN, autoridad contable en Colombia; toda vez que, la cuenta donde se registran estas inversiones es la 1230, no la 1202 y no hay claridad sobre la vigencia del documento de acuerdo al nuevo marco normativo contable."

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

## CONSIDERACIONES

Para el reconocimiento de los hechos económicos es importante considerar lo establecido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre los principios de contabilidad Devengo y Esencia sobre la forma:

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

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

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

Por su parte, para el reconocimiento de las inversiones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 de 2019, establecen:

### "1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ



## 1.1. Reconocimiento

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

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de cumplimiento, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de negociación. La fecha de cumplimiento es la fecha en la cual le son transferidos los títulos a la entidad. La fecha de negociación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción. (...)

## 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial. (...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

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

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

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

Sobre la corrección de errores, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece:

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

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán

antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Una entidad reconocerá como activo recursos controlados que resulten de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. En complemento, se debe tener presente que una inversión se reconocerá cuando la entidad adquiera participaciones patrimoniales en empresas societarias o cuando se coloquen recursos financieros en instrumentos de deuda o de patrimonio.

Por lo tanto, el reconocimiento de los aportes a entidades sin ánimo de lucro se realizará siguiendo alguno de los lineamientos indicados a continuación:

### a. Aportes a entidades sin ánimo de lucro no constituidas como empresas societarias

Aquellas entidades sin ánimo de lucro no constituidas como empresas societarias, no tienen representado su patrimonio en acciones, cuotas o partes de interés social y tampoco retribuyen a sus aportantes con rendimientos financieros, razón por la cual, los aportes efectuados a estas entidades no podrán ser considerados como una inversión patrimonial. En consecuencia, los aportes han debido registrarse como gasto en la subcuenta 589009- Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

La entidad deberá corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material. Si el error fue efectuado en el mismo periodo contable se reconocerá un débito en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta y 123005-Empresas públicas societarias de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Si el error se perpetro en periodos contables anteriores se ajustará el valor de las partidas de inversiones contra el resultado de ejercicios anteriores, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta y 123005-Empresas públicas societarias de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Adicionalmente, se deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

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

#### b. Aportes a entidades sin ánimo de lucro constituidas como empresas societarias

Tratándose de los aportes realizados a empresas asociativas sin ánimo de lucro, como son las cooperativas, el tratamiento contable difiere respecto a lo expuesto en párrafos anteriores, toda vez que, estas entidades reintegran los aportes a sus asociados y los retribuyen con rendimientos financieros. De modo que, los aportes deberán ser tratados como inversiones y se reconocerán en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS. La entidad deberá evaluar las condiciones y beneficios de los aportes efectuados, para que, fruto de su evaluación, la clasificación de la inversión se realice en consonancia con alguno de los siguientes escenarios:

-Los aportes realizados se clasificarán como inversiones de administración de liquidez si corresponden a recursos financieros que se invierten con el propósito de obtener flujos contractuales del título durante su vigencia y, particularmente, otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora asociados con el aumento del valor de los aportes. Dado que, para este tipo de inversiones, no se cuenta con un valor de mercado que proceda de un activo con características idénticas, se definirá entonces que, los aportes a las entidades sin ánimo de lucro constituidas como empresas asociativas son

inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo, y se reconocerán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.

Considerando que las inversiones de administración de liquidez al costo no son susceptibles de actualizaciones, el aumento de valor solamente se reconocerá cuando la asociada retire los aportes realizados en la entidad, como un ingreso financiero.

-Si de acuerdo con el análisis efectuado, dadas las características de la inversión, se configura la existencia de control, influencia significativa o control conjunto, la inversión se debe reconocer inicialmente por el costo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 1233-INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Posteriormente, se deberá medir por el método de participación patrimonial, de tal manera que se actualice el valor de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la empresa asociativa, bien sea originadas en el patrimonio o en los resultados.

-Si la entidad tiene prevista una fecha específica en la que realizaría el retiro de los aportes, en lugar de una inversión, deberá reconocer una cuenta por cobrar por el valor de los aportes realizados y por los demás derechos que obtenga por los mismos, toda vez que, se espera la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100051321 DEL 03-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Otros ingresos Gastos deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de las inversiones de administración de liquidez al costo

Doctor  
MIGUEL IDROBO PUNGO  
Contador  
Municipio de Sotará  
Sotará, Cauca.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010045292, el día 26 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“La Ley 178 y 1959 Estableció (sic) un impuesto sobre las propiedades inmuebles en el Departamento del Cauca, equivalente al 2 por 1000 anual, sobre el monto de los avalúos catastrales, cuyo destino fue la financiación de obras de infraestructura eléctrica en el departamento y que se mantuvo vigente hasta el año 2011.

Estos recursos fueron y siguen siendo transferidos sobre los cobros anteriores al año 2011 a la Empresa Electrificadora el Departamento Cedelca S.A. E.S.P. y con ellos la Empresa emitieron unas acciones a favor de cada uno de los Municipios.

En el caso particular del Municipio de Sotará estas acciones no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto sobre la entidad emisora.

De acuerdo con lo anterior el Municipio registró estas acciones en el proceso de convergencia en la cuenta 1224 -Inversiones en Administración de Liquidez, subcuenta 122413 -Acciones ordinarias.

No obstante lo anterior se vienen presentando las siguientes situaciones en el reconocimiento de dichos a quedar por parte del Municipio:

- La Contraloría del Departamento en sus dictámenes de financiamiento se exige que estas acciones deben actualizarse tomando el valor intrínseco certificado por la Empresa Electrificadora, a pesar (sic) que (sic) las dinámicas del Plan General de la Contaduría Pública no lo establecen.

- En las Operaciones (sic) recíprocas con la Empresa Cedelca S.A. E.S.P. se viene generando unas diferencias significativas que no han podido ser resueltas con dicha Empresa porque ellos tampoco tienen conocimiento al respecto.

Por lo anterior solicito usted el favor de indicar cual (sic) es la contabilización correcta de estas acciones, si es requerido ajustar el valor con base en el valor intrínseco certificado y las causales para que se presenten diferencias en las operaciones recíprocas entre ambas entidades.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 modificada mediante Resolución 167 del 14 de octubre de 2020, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACION FINANCIERA  
(...)”

### 4.1.2. Representación fiel

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

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

90. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

91. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

92. En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

93. Las bases de medición se sustentan en valores de entrada o salida, datos observables o no observables, y mediciones específicas o no específicas para la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPITULO I. ACTIVOS

##### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

###### 1.1. Reconocimiento

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

(...)

###### 1.2 Clasificación

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

###### 1.4 Medición posterior

(...)



#### 1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría del costo

26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

28. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

29. Los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

Así mismo, incluye los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El costo de la inversión.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta que el Municipio de Sotará recaudó el impuesto nacional sobre las propiedades inmuebles en el Departamento del Cauca y posteriormente suscribió y pagó las acciones en Cedelca S.A. E.S.P., y que estos instrumentos de patrimonio recibidos a cambio no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, no otorgan el control, influencia significativa ni control conjunto; la entidad debe proceder a efectuar el reconocimiento de su participación debitando la subcuenta 122413-Acciones ordinarias, de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.

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

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

En este caso, se evidencia un error por omisión en el cumplimiento de una política contable establecida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según indica que al final de cada periodo contable se debe realizar la evaluación de deterioro de valor de las inversiones de administración de liquidez y no se ha realizado tal evaluación. Por lo tanto,

se requiere aplicar atentamente la norma de políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la corrección del error en el periodo actual, mediante el reconocimiento del deterioro a que hubiere lugar, y, de resultar material el error, la reexpresión de estados financieros requerida en dicha norma.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065621 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de inversiones en entidades de liquidación, cuyo patrimonio es superior al valor en libros reconocido. Reconocimiento y medición de activos recibidos sin contraprestación de una entidad en liquidación

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades en liquidación
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de activos que se transferiran a título gratuito al Ministerio de Minas

Doctora

CLARA INÉS ROJAS ESPINOSA

Profesional Especializado

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas - IPSE

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010048712, el día 6 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita:

Anteriormente, se efectuó mesa de trabajo con EEASA en liquidación a efectos de determinar la transferencia de la infraestructura eléctrica que iba a ser transferida a título oneroso, pero que finalmente se va a transferir a título gratuito al Ministerio de Minas.

En el análisis al balance de EEASA en liquidación a octubre de 2020, finalmente los bienes eléctricos se les aplicaron valorizaciones según la Resolución CREG 097 de 2008, sin saber la razón. Por lo tanto, se solicita aclarar los registros para el IPSE, como entidad de gobierno, al tener un porcentaje de participación del 90,6883 en EEASA en liquidación, dado que esta última en el proceso liquidación ha aumentado su patrimonio por cuentas por cobrar, correspondiente al recálculo de intereses, entre otros, y la valuación de los bienes eléctricos.

Por lo tanto, surgen las siguientes inquietudes:

- ¿Cuál es el valor por el cual debe recibir el Ministerio de Minas, los bienes eléctricos por parte de EEASA?
- ¿EEASA debió actualizar los valores de los bienes eléctricos o dejarlos por el valor en libros cuando entró en liquidación?
- IPSE tiene un registro de inversiones en empresas en liquidación de \$7.004 millones y EEASA alcanza en patrimonio un total, a septiembre de 2020, de \$29.454 millones, lo que representa una diferencia en proceso de consolidación de operaciones recíprocas significativo. Por lo tanto, ¿IPSE debe actualizar el valor de la inversión?

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

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

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

6.3.4. Bases de medición de activos

6.3.4.4. Costo de reposición

104. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

105. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “8. INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

#### 8.1. Reconocimiento

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

#### 8.2. Medición

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

#### 8.3. Baja en cuentas

3. Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando: a) expiren los derechos, b) el valor de los pasivos exceda el valor de los activos de acuerdo con el plan de liquidación o c) culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisiones y Pasivos contingentes, cuando a ello haya lugar.

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

#### 1.3. Transferencias

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

#### 1.3.1. Reconocimiento

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

#### 1.3.2. Medición

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

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017, dispone:

## “6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

### 6.3.1. Medición de los activos

#### 6.3.1.2. Valor neto de liquidación

75. El valor neto de liquidación es el valor de efectivo y equivalentes al efectivo que la entidad espera obtener producto de la realización de activos menos, cuando a ello haya lugar, los costos de disposición. El valor neto de liquidación puede establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación del mercado, el grado de negociabilidad y la obsolescencia del activo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones, señala:

### “1. ACTIVOS PARA LIQUIDAR

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos para liquidar los recursos de propiedad de la entidad en liquidación, que integran la masa de la liquidación, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros mediante flujos de efectivo provenientes de su realización, con independencia de que estos activos se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación. También harán parte de los activos para liquidar el efectivo y los equivalentes al efectivo, y los inventarios. Para efectos de esta norma los inventarios corresponden a aquellos bienes que se mantengan con la intención de comercializarse, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, cuando la entidad en liquidación deba culminar contratos vigentes o continuar desarrollando, temporalmente, funciones de cometido estatal.

2. Cuando la entidad en liquidación no tenga certeza de si un activo se va a liquidar o se va a trasladar, la entidad lo reconocerá como activo para liquidar hasta tanto se defina su destinación.

#### 1.2. Medición



3. En el reconocimiento, los activos para liquidar, distintos de los inventarios, se medirán por el valor neto de liquidación afectando el resultado de la gestión de la liquidación del periodo por el valor del activo reconocido.

4. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones, las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar se medirán por el valor neto de liquidación y no serán objeto de deterioro. Las variaciones en el valor neto de liquidación afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Los demás activos para liquidar se mantendrán por el valor inicialmente reconocido y no serán objeto de depreciación, amortización ni deterioro.

5. Los inventarios se medirán por el costo y no serán objeto de deterioro.

6. Los activos sobre los que no se tiene certeza de si se van a liquidar o se van a trasladar se medirán por el valor neto en libros hasta tanto se defina su destinación. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda. Cuando se defina que el activo se va a liquidar, la diferencia que surja entre el valor neto en libros y el valor neto de liquidación afectará el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Por su parte, cuando se defina que el activo se va a trasladar, este se reclasificará a la categoría de activos para trasladar por su valor neto en libros.

(...)

## 2. ACTIVOS PARA TRASLADAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos para trasladar los bienes y derechos que, de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, están excluidos de la masa de liquidación y serán trasladados a otras entidades públicas, con independencia de que estos se empleen temporalmente para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación.

### 2.2. Medición

2. En el reconocimiento, los activos para trasladar a otra entidad pública se medirán por el valor neto en libros y no serán objeto de depreciación, amortización ni deterioro. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda.

3. Los activos que adquiera la entidad en liquidación se medirán por el costo de adquisición.

### 2.3. Reclasificaciones

4. Se realizará una reclasificación desde la categoría de activos para trasladar hacia la categoría de activos para liquidar cuando exista un cambio en la destinación del activo, es decir, cuando inicialmente se tenía proyectado su traslado a otra entidad pública y producto de una disposición legal o una decisión administrativa se ordena su realización. En este caso, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se reconocerá en la categoría de activos para trasladar y, posteriormente, se aplicará la Norma de activos para liquidar.

(...)

## 2. CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### 2.2. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

9. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores, revelará la naturaleza de tales errores.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

- ¿Cuál es el valor por el cual debe recibir el Ministerio de Minas, los bienes eléctricos por parte de EEASA?

De conformidad con la Norma de Ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando los bienes no monetarios son recibidos de operaciones sin contraprestación se medirán por el valor de mercado del activo recibido, en ausencia de este por el costo de reposición, y si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los activos se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso, teniendo en cuenta que el valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

Este reconocimiento se efectuará mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva de la Clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 442810-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- ¿EEASA debió actualizar los valores de los bienes eléctricos o dejarlos por el valor en libros cuando entró en liquidación?

Atendiendo a lo señalado por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Liquidación, los activos de estas entidades serán reconocidos y medidos como: activos para liquidar, si van a integrar la masa de liquidación y se espera obtener beneficios económicos futuros provenientes de su realización; o como activos para trasladar, cuando de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales, estos se encuentran excluidos de la masa de liquidación y serán trasladados a otras entidades públicas.

Por lo tanto, EEASA en liquidación al inicio del proceso liquidatorio debió definir si los bienes iban a ser liquidados o transferidos, y por lo tanto, efectuar su clasificación y medición atendiendo a, si el activo sería para liquidar, cuya medición se efectuaría al valor neto de liquidación afectando el resultado de la gestión de la liquidación; si por el contrario el activo sería para trasladar, su reconocimiento se efectuaría por el valor neto en libros que es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados; y si por el contrario la entidad no tenía certeza sobre la destinación del activo, si bien se

clasificaría como un activo para liquidar, su medición también sería al valor neto en libros hasta definir su destino.

Ahora bien, teniendo en cuenta que conforme al Marco Conceptual para Entidades en Liquidación, el valor neto de liquidación es el valor de efectivo y equivalentes al efectivo que la entidad espera obtener producto de la realización de activos menos, cuando a ello haya lugar, los costos de disposición, el cual puede establecerse mediante avalúo técnico, considerando, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación del mercado, el grado de negociabilidad y la obsolescencia del activo, únicamente serán objeto de la estimación de este valor, los activos cuya destinación desde un inicio correspondiera a su liquidación.

Por lo anterior, si EEASA en liquidación efectuó y reconoció avalúos sobre activos sobre los cuales no se tenía certeza de su destinación o que desde el inicio se había establecido su traslado a otras entidades públicas, deberá corregir sus estados financieros atendiendo a lo señalado por el numeral 2.2. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de Cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

- IPSE tiene un registro de inversiones en empresas en liquidación de \$7.004 millones y EEASA alcanza en patrimonio un total, a septiembre de 2020, de \$29.454 millones, lo que representa una diferencia en proceso de consolidación de operaciones recíprocas significativo. Por lo tanto, ¿IPSE debe actualizar el valor de la inversión?

Según lo señalado por la Norma de Inversiones en entidades en liquidación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión, las inversiones se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas. Por lo tanto, el valor de las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización con posterioridad a su reconocimiento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100066621 DEL 17-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable en la aplicación del Método de Participación Patrimonial en Empresas en las cuales se tiene una participación indirecta

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subdirector de Consolidación, Gestión e Investigación

Alcaldía Mayor de Bogotá

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041882, el día 5 de octubre de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el tratamiento contable en la aplicación del Método de Participación Patrimonial en inversiones sobre Empresas Controladas y preparación de Estados Financieros Consolidados, teniendo en cuenta el contexto descrito a continuación:

“(…)

Los Estados Financieros se presentan con los siguientes niveles de agregación o consolidación:

a. Bogotá D.C.: Contiene la información contable consolidada de los Órganos de Control, Secretarías de Despacho, Departamentos Administrativos, Unidades Administrativas Especiales sin personería jurídica, los Fondos de Desarrollo Local y otros fondos.

b. Sector Gobierno Distrital: Conformado con la información contable de los Entes Públicos Distritales de la ECP Bogotá Distrito Capital, Establecimientos Públicos, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, Corporación Bogotá Región y la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica - EAGAT.

c. Sector Público Distrital: Contiene la información contable consolidada de Sector Gobierno Distrital y las Empresas (Empresas Sociales del Estado, Societarias y No Societarias).

En cuanto a la composición patrimonial reportada por las empresas distritales con corte 30 de junio de 2020, en nuestro aplicativo Bogotá Consolida, se observa:

Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A.:

Nombre Entidad	Porcentaje
Bogotá D. C.	73,38
Instituto de Desarrollo Urbano	9,96
Instituto Distrital de Patrimonio Cultural	3,33
Instituto Distrital de Gestión de Riegos y Cambio Climático	3,33
Instituto Distrital de Turismo	3,34
U.A.E. de Rehabilitación y Mantenimiento Vial	3,33
Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.	3,33
Total	100%

Empresa Metro de Bogotá S.A.:

Nombre Entidad	Porcentaje
Bogotá D. C.	92
Instituto de Desarrollo Urbano	2
Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A.	2
Instituto Distrital de Turismo	2
Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.	2
Total	100%

Para el reconocimiento de las inversiones realizadas en las empresas societarias: Transmilenio S.A. y Empresa Metro de Bogotá S.A., la Entidad Contable Pública (ECP) Bogotá D.C., a través de la Secretaría Distrital de Hacienda aplica el método de participación patrimonial por el porcentaje de participación directo que tiene sobre la empresa, de acuerdo con la Norma de Inversiones en Controladas.

Por su parte, las demás Entidades Contables Públicas Distritales inversionistas y que forman parte de la composición patrimonial de Transmilenio S.A. y la Empresa Metro S.A., aplican la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez clasificadas en la Categoría del Costo, al tratarse de instrumentos de patrimonio que no se esperan negociar y no otorgan control, ni presenta influencia significativa, ni control conjunto.

1. ¿Para las empresas societarias Metro de Bogotá y Transmilenio S.A., la ECP Bogotá debe aplicar el Método de Participación Patrimonial y preparar Estados Financieros Consolidados por el porcentaje de participación directo que ejerce sobre sus controladas o debe incluir

su participación directa e indirecta que se da a través de las demás Entidades Contable Públicas que forman parte del Distrito Capital?

2. En caso que la respuesta a la primera pregunta sea aplicar el Método de Participación Patrimonial solo por su porcentaje de participación directa y teniendo en cuenta que los accionistas minoritarios forman parte del Distrito Capital y la Entidad Contable Pública Bogotá las agrega y consolida en los Estados Financieros del Sector Gobierno Distrital y I (sic) Sector Publico Distrital, ¿es factible que estas Entidades Contables Públicas Distritales cambien su medición de inversiones de administración de liquidez al costo a inversiones en controladas, y así aplicar el método de participación patrimonial por el porcentaje de participación que tienen, a pesar de no tener propiamente el control sobre la Empresa Societaria?

3. Para las inversiones en administración de liquidez que son reconocidas por las Entidades Contables Públicas Distritales al valor de mercado con cambios en patrimonio, o al valor de mercado con cambios en el resultado, al momento de elaborar los estados financieros consolidados del Sector Público Distrital, ¿la ECP Bogotá debe incrementar el porcentaje de participación para el proceso de consolidación, producto de la participación indirecta que se da a través de las demás Entidades Contables Públicas Distritales? En caso afirmativo ¿Cómo se reconocería contablemente en la ECP Bogotá y qué ajustes se deben realizar sobre la información financiera de las Entidades Distritales que tienen estas inversiones?

4. ¿La participación indirecta se puede dar a través de las Entidades descentralizadas que a pesar de ser autónomas forman parte del Ente Territorial Bogotá D.C. o solo se da cuando la Entidad que tiene reconocida la inversión sobre la empresa societaria está constituida patrimonialmente como sociedad?”

A través de reunión realizada de manera virtual el 11 de diciembre de 2020 a las 2:00 p.m. entre la Secretaría Distrital de Hacienda y la CGN se realizaron las siguientes precisiones en relación con la consulta:

1. La primera y la segunda pregunta van orientadas hacia la presentación de los estados financieros de Bogotá como entidad contable pública, es decir a los estados financieros individuales.

2. Teniendo en cuenta que la ECP Bogotá tiene una participación controladora en las empresas Metro de Bogotá y Transmilenio S.A., y al mismo tiempo una participación indirecta a través de otros entes contables públicos, que no tienen control, surge la duda si la ECP Bogotá puede aplicar método de participación patrimonial sobre el 100% de las empresas mencionadas, aunque su participación directa es por un porcentaje menor.

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos indica:

### “6.1.1. Activos

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

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

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

### “5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

#### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.



3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

(...)

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

#### 5.2. Medición inicial

7. La entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad controladora en el valor de mercado de los activos y pasivos de la empresa controlada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la empresa controlada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

#### 5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

(...)

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

17. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

(...)

## 2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. La Contaduría General de la Nación (CGN) preparará y presentará los estados financieros consolidados del Nivel Nacional, de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cual definirá los criterios a aplicar.

2. Las entidades de gobierno del nivel nacional y del nivel territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control. Para tal efecto, se considerarán los elementos de control establecidos en la Norma de inversiones en controladas, con independencia de que las entidades controladas sean empresas o entidades de gobierno y de que no se reconozcan como inversiones en controladas.

3. Adicionalmente, para el caso de las entidades de gobierno controladas, son indicios de existencia de control, los siguientes:

a) El control administrativo, consagrado en las disposiciones legales, que se materializa en la capacidad que tiene una entidad para coordinar funciones, actividades y políticas de otra entidad.

b) La dependencia económica que se origina en la asignación de recursos para crear entidades o para garantizar su sostenibilidad.

## 2.1. Condiciones generales

4. Los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

5. Para la elaboración de los estados financieros consolidados, se requiere que los estados financieros de las controladas estén preparados a la misma fecha de los estados financieros de la controladora. En caso contrario, la controladora podrá consolidar la información financiera de la controlada utilizando los estados financieros más recientes ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En todo caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros más recientes de la controlada y la fecha de los estados financieros consolidados no será mayor a tres meses.

6. Las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas serán uniformes en la preparación de los estados financieros consolidados. Cuando las políticas contables de la entidad controlada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos de la entidad controlada medidos con una u otra política sea material, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de la entidad controlada sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

7. La controladora incluirá los activos, pasivos, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la controlada en los estados financieros consolidados y calculará las participaciones no controladoras, desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que este cese. Una participación no controladora es la porción del patrimonio de una controlada no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora. Los activos, pasivos, ingresos, gastos

y costos de la controlada se basarán en los valores reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de la adquisición.

8. La controladora realizará los ajustes necesarios para eliminar las transacciones realizadas entre las entidades a consolidar (operaciones recíprocas), así como los ingresos, gastos y costos generados en estas.

## 2.2. Proceso de consolidación

9. La preparación de los estados financieros consolidados implicará cumplir con los siguientes pasos:

a) Agregar los saldos de las partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, de la controladora con los de sus controladas.

b) Eliminar el valor en libros de la inversión de la controladora en cada controlada y eliminar la parte de la controladora en el patrimonio de cada controlada. La parte no eliminada corresponde a la participación no controladora, la cual debe presentarse separadamente en el patrimonio.

c) Reconocer de manera separada la plusvalía, cuando se adquiera control sobre una empresa. La plusvalía se calculará como la diferencia entre el costo de la inversión y la participación en el valor de mercado de los activos y pasivos de la empresa controlada, en la fecha de adquisición.

d) Eliminar en su totalidad, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, relacionados con transacciones entre las entidades del grupo, así como las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en los activos o en los pasivos.

e) Determinar la participación en el resultado que es atribuible a la controladora y a las participaciones no controladoras.

10. Para las entidades controladas sobre las cuales no se tenga inversión, solo se aplicarán los pasos a) y d)." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

## PREGUNTAS 1 Y 2

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control sobre un recurso implica la capacidad de la entidad para usarlo o determinar el uso que un tercero debe darle, con el fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otras cosas, la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible.

Por su parte, la norma de Inversiones en controladas, indica que, como inversiones en controladas se deben reconocer las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

Estas inversiones se miden inicialmente al costo, y posteriormente al método de participación patrimonial, el cual implica un incremento o disminución de la inversión para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la ECP Bogotá D.C. posee el 73,38% y el 92% de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A y la Empresa Metro de Bogotá S.A., respectivamente, el reconocimiento de estas inversiones debe atender, en primer lugar, la definición de activo mencionada anteriormente, donde el control del recurso contempla, entre otras cosas, la titularidad legal. En ese sentido, si la ECP Bogotá D.C. no posee el 100% como inversión directa sobre estas empresas, solamente podrá reconocer como activo la proporción que le corresponde, y, por consiguiente, la aplicación del método de participación patrimonial también se verá afectada en ese mismo porcentaje.

Por lo anterior, no es procedente que la ECP Bogotá emplee el método de participación patrimonial asumiendo una inversión del 100% sobre estas empresas por el hecho de tener una participación indirecta a través de otros entes contables públicos y tampoco es procedente que las otras Entidades Contables Públicas Distritales cambien su medición de inversiones de administración de liquidez al costo a inversiones en controladas si no se cumplen las condiciones para clasificarse como tales.

### PREGUNTA 3

Al momento de elaborar los estados financieros consolidados del Sector Público Distrital, la ECP Bogotá deberá aplicar la norma de Consolidación dispuesta en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la cual señala en primer lugar que, como condiciones generales para llevar a cabo este proceso, los estados financieros de las controladas deben estar preparados a la misma fecha de los estados financieros de la controladora, así como también las políticas contables empleadas para transacciones y otros sucesos similares ocurridos en circunstancias parecidas deben ser uniformes.

Cuando las políticas contables de las entidades controladas sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos de la entidad controlada medidos con una u otra política sea material, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de la entidad controlada sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora.

En cuanto al proceso para la preparación de los estados financieros consolidados, la entidad debe, entre otras cosas, eliminar del valor en libros de la inversión de la controladora en cada controlada, eliminar la parte de la controladora en el patrimonio de cada controlada y eliminar en su totalidad los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo, relacionados con transacciones entre las entidades del grupo.

Con base en lo anterior, en el caso de las inversiones en administración de liquidez que son reconocidas por las Entidades Contables Públicas Distritales al valor de mercado con cambios en patrimonio o al valor de mercado con cambios en el resultado, para efectos de la consolidación se debe incorporar las inversiones que le corresponden a cada entidad contable pública y realizar las eliminaciones a que haya lugar, de acuerdo con la estructura patrimonial del receptor de la inversión.

En relación con la medición de estas inversiones, para efectuar los respectivos cálculos que no tendrán una repercusión contable, la ECP Bogotá junto con las controladas, deben adoptar las estrategias necesarias para disponer de los estados financieros sobre los cuales debe efectuarse previamente la homologación de las políticas contables aplicadas por el inversor, con el objetivo de lograr que la información financiera de la controlada esté acorde a los parámetros usados por la controlada y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales correspondientes.

#### PREGUNTA 4

Como lo determina el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para la preparación y presentación de estados financieros consolidados la entidad debe considerar los elementos de control establecidos en la Norma

de inversiones en controladas, es decir, que la controladora tenga poder sobre la empresa, que tenga derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa, y que tenga la capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, con independencia de que las entidades controladas sean empresas o entidades de gobierno y de que no se reconozcan como inversiones en controladas.

En ese sentido, la ECP Bogotá puede tener una participación indirecta en empresas públicas, a través de entidades públicas descentralizadas que no están constituidas patrimonialmente como sociedades.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000026121 del 25-06-2020  
20202000038671 del 27-07-2020

\*\*\*

## 1.3 CUENTAS POR COBRAR

## CONCEPTO No. 20202000000411 DEL 14-01-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Estimación de los flujos futuros de las cuentas por cobrar. Deterioro de las cuentas por cobrar. Periodicidad del registro contable del deterioro de las cuentas por cobrar. Evaluación del riesgo crediticio en las cuentas por cobrar. Recursos entregados en administración. Reconocimiento de bienes de consumo. Reconocimiento de recursos que se entregarán a la comunidad de forma gratuita. Reconocimiento de bienes inmuebles que se encuentran abiertos a la comunidad mediante un cobro mínimo de entrada. Reconocimiento de pozos sépticos y paneles solares. Depreciación de bienes que se encuentran en bodega. Imposibilidad de reconocer ingreso y cuenta por cobrar por sobretasa ambiental por falta de información de los municipios. Cuentas recíprocas en el recaudo de la sobretasa ambiental. Registro contable de los depósitos judiciales. Reversión de gastos en el mismo periodo en el que se reconocieron.

Doctor  
VICENTE GALVIS HERRERA  
Secretario General  
Corporación Autónoma Regional de Risaralda-CARDER  
Pereira-Risaralda



## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500041942 del 4 de diciembre de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

### “A. CUENTAS POR COBRAR

**A.1** Según el capítulo de ACTIVOS numeral 2 CUENTAS POR COBRAR, 2.4 Medición posterior,

*5. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).*

**PREGUNTA:** ¿Cuándo la norma establece el valor presente de los flujos futuros, se refiere a un solo flujo futuro a un plazo determinado (ejemplo: recuperable a 5 años el 100% de la cartera) o es posible definir varios flujos futuros a varios plazos (ejemplo: a 1 año recuperable el 20%; a 2 años recuperable el 25%; a 3 años recuperable 30%, a 4 años recuperable 15%, a 5 años recuperable 10%)?

La realidad económica de la Entidad es que la cartera se recupera en varios flujos futuros a diferentes plazos.

**A.2** Según el capítulo de ACTIVOS numeral 2 CUENTAS POR COBRAR, se establece la medición posterior. Para el caso de la CARDER nuestras cuentas por cobrar corresponden a ingresos no tributarios como tasas, permisos, licencias, publicaciones, sanciones, sobretasa ambiental.

La norma establece que, para los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

**PREGUNTA:** ¿Los ingresos no tributarios se deterioran? ¿Si se deterioran los ingresos No tributarios cual es la tasa de interés de mercado que podemos usar para calcular el deterioro?

**A.3** El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).

**PREGUNTA:** ¿El cálculo de los flujos futuros estimados, se pueden realizar con el histórico y el comportamiento del recaudo de los ingresos de la Entidad de los años anteriores o existe

otra forma de soportar esas estimaciones contables futuras? ¿La parte de (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido) técnicamente a que se refiere?

**A.4** La norma establece... “Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro”.

**PREGUNTA:** Esta claro que la evaluación de los indicios de deterioro se debe de realizar por lo menos al final del periodo contable; ¿pero la contabilización del gasto por deterioro debe hacerse mensualmente?

**A.5** La norma establece para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo crediticio.

**PREGUNTA:** ¿Cómo se evalúa el riesgo crediticio de los contribuyentes del impuesto predial, de los usuarios de licencias ambientales, permisos, tasas contributivas?

## **B. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**

**B.1** Con fundamento en la Resolución 386 de 2018 y el concepto 20182300022571 de 11-04-2018 donde se consultó sobre el TEMA: Reconocimiento de los recursos entregados en administración y Recursos Recibidos en Administración a través de convenios interadministrativos realizados por el DPS-IFP con las entidades territoriales, directamente y por intermedio de un Patrimonio Autónomo para el Desarrollo de proyectos de infraestructura social, mediante el pago directo a contratistas para realizar obras de infraestructura y pagos por avance de obra.

En dicho concepto se establece que existen dos modalidades de entrega de recursos para el desarrollo de proyectos a las entidades territoriales, bajo dos modalidades:

1. Directamente, disponiendo los recursos en una cuenta bancaria de la entidad territorial para realizar una obra
2. A través de un patrimonio autónomo para cancelar la obra ya realizada.

Por lo anterior, nuestra consulta como Entidad de Gobierno, teniendo en cuenta que somos la Corporación Autónoma Regional de Risaralda, CARDER, es un ente corporativo de carácter público creada por la Ley, dotada de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, que tenemos Recursos recibidos en Administración mediante convenios de Entidades como Departamento de Prosperidad, social, Ministerio

del Medio Ambiente, entre otras; así mismo entregamos recursos en Administración a otras Entidades; requerimos la orientación para el manejo de acuerdo con las siguientes preguntas. A modo de ejemplo se adjunta Convenio No.325 de 2015 celebrado entre CARDER y el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo Inversión para la Paz-DPS-FIP.

**PREGUNTA:** El concepto 20182300022571 de 11-04-2018, aplica para Entidades como la CARDER? ¿Podemos acogernos a este procedimiento en su totalidad?

**ANEXO:** Se adjunta Convenio No.325 de 2015 Suscrito celebrado con el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social-Fondo Inversión para la Paz-DPS-FIP.

**B.2** Existen casos en los que la CARDER como Entidad que Recibe Recursos en Administración; realiza desembolsos como pagos a los contratistas y demás erogaciones producto del Convenio por mayores valores debidamente autorizados; superando los recursos recibidos en administración a lo desembolsado por parte de la Entidad que Controla; esto normalmente sucede con el último desembolso que se realiza con la entrega de la obra o ejecución total del objeto del convenio. Lo anterior, genera que la CARDER realice un débito a la cuenta 290201 y al agotarse; genera una cuenta por cobrar a nombre de la Entidad que controla.

**PREGUNTA 1:** ¿Esta correcto este procedimiento de constituir una cuenta por cobrar en el momento que no se tenga saldo en la cuenta 290201 para debitar?

**PREGUNTA 2:** ¿Qué cuenta debe utilizar la CARDER para registrar los pagos realizados en el marco de los convenios de Recursos Entregados en Administración, cuando estos pagos superan el total de giros realizados por la Entidad que controla? ¿La cuenta debe corresponder a las cuentas de reglas de eliminación para que no exista diferencias en las recíprocas?

**PREGUNTA 3:** ¿Tienen la obligación de registrar las entidades que controlan todas las operaciones reportadas por parte de la Entidad que administra los recursos, independientemente que los pagos superen el valor total girado a la fecha de corte y deberían constituir una cuenta por pagar? ¿Así coincide las cuentas recíprocas con la cuenta por cobrar de la Entidad que administra?

## C. INVENTARIOS

En anexo de la resolución 484 establece: “Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como

los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios”.

La CARDER es una Entidad que presta servicios, entre sus principales insumos para la prestación de servicios es la papelería (uso institucional resmas, tintas para impresora), talonarios de salvoconductos, Licencias, Actas de visita, entrega de materia vegetal entre otros talonarios de formatos.

**PREGUNTA:** ¿Según la definición de inventarios la CARDER debe reconocer como inventarios: los talonarios de salvoconductos, Licencias, Actas de visita, entrega de materia vegetal, entre otros talonarios de formatos?

#### **D. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO**

**D.1** La Corporación Autónoma Regional de Risaralda-CARDER desarrolla Proyectos Ciudadanos de Educación Ambiental-PROCEDAS-desde la Subdirección de Gestión Ambiental Territorial-SGAT Para garantizar la participación ciudadana y comunitaria y promover el buen cuidado del ambiente, tal como lo viene implementando en todo el territorio el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de manera que contribuyan a mejorar las condiciones medioambientales de las comunidades y su entorno, generando una cultura ambiental a través de la formación ciudadana, fortaleciendo el sentido de pertenencia e identidad con el territorio.

Durante los últimos años la Corporación realizó adquisiciones de elementos para ser entregados a título gratuito a las comunidades de los municipios del Departamento en la formulación de proyectos ciudadanos de educación ambiental y capacitaciones a través de las cuales las comunidades de manera colectiva construyen conocimiento de su espacio geográfico, ambiental, cultural, económico y social permitiéndoles identificar situaciones ambientales y generar soluciones a las mismas.

Para aquellos elementos que son adquiridos y entregados directamente a los beneficiarios, el registro contable afecta el gasto, el soporte es el memorando realizado por el responsable del control de ejecución del gasto o Servidor Público responsable de la realización del proyecto quien establece el recibo a satisfacción; Pero al ser bienes con características de elementos devolutivos el sistema de información financiera con el que actualmente cuenta la Corporación expide placas de inventarios y los ingresa a la Propiedad Planta y Equipo de la Corporación, lo cual no constituye la condición de activo porque no se tiene el control sobre los mismos.

**PREGUNTA 1:** ¿Este tipo de elementos que son entregados a la comunidad a título gratuito se encuentra sometido o no a registro de ingreso al Almacén?

**PREGUNTA 2:** ¿De acuerdo a las normas contables actuales es obligación registrar todos los elementos que se adquieran al almacén de la entidad así se tramite de manera inmediata su salida definitiva?

La anterior solicitud se fundamenta en la necesidad de maximizar los procedimientos de la Entidad, brindando oportunidad en la entrega y mejoramiento de las condiciones técnicas para el almacenamiento y distribución de los productos a entregar a la comunidad. Y en su correcto reconocimiento contable.

**D.2 PREGUNTA:** ¿Son considerados Bienes de Uso Público, los inmuebles de propiedad de la CARDER, en el marco del convenio “Centro de Visitantes”, abiertos a la comunidad para estadías familiares y caminatas en senderos de conservación y protección del medio ambiente, mediante un cobro mínimo a través de una ONG para su sostenimiento básico de atención inmediata; Y apoyada financieramente por La Corporación en conceptos exclusivos de vigilancia de las reservas (guardabosques)?

**D.3 PREGUNTA:** ¿La adquisición de pozos sépticos y paneles solares para inmuebles de propiedad de la Corporación que no cuentan con los servicios públicos de alcantarillado y energía se deben registrar como un gasto, como bien mueble o como componente de la Propiedad Planta y Equipo?

**D.4 PREGUNTA:** ¿Los arreglos preventivos y correctivos a la estructura de la Sede Principal que se hace periódicamente entre 1 y 3 años, por un valor superior a los \$300.000.000 por tratarse de una construcción exclusiva en guadua, paredes en drywall, columnas en mangle y mancanas, se deben reconocer como un mantenimiento o como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo, dentro del concepto de inspecciones generales?

**D.5 PREGUNTA:** ¿La Corporación deberá depreciar los bienes registrados en Bodega? es decir los que se adquieren, reciben, pero aún no han sido entregados para su uso (Estado: Nuevos)?

**D.6 PREGUNTA:** ¿Los bienes de la Corporación que son entregados bajo la figura jurídica de comodato a terceros (Empresa del Estado y/o particulares) cómo debe ser reconocido el costo y la depreciación en los **Estados Financieros de Carder**? Si es positiva la respuesta, en qué cuentas contables?

## E. INGRESO POR SOBRETASA AMBIENTAL

**E.1** Según la Resolución No. 593 del 11 de diciembre de 2018, establece en el numeral 2 SOBRETASA AMBIENTAL 2.1 Liquidación y recaudo del impuesto predial y sobretasa ambiental lo siguiente: ...”las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS”.

Teniendo en cuenta que en el departamento de Risaralda de los 6 Municipios que adoptaron la Sobretasa Ambiental, 4 de ellos como son Balboa, Belén de Umbría, Pueblo Rico y Santuario, hasta la fecha no han realizado el proceso de Certificación de la Sobretasa, pese a haber solicitado en reiteradas ocasiones la información conforme a lo exigido en dicha resolución, los Municipios aducen que el software del Municipio no arroja la información requerida y en la medida que ellos no certifican la Facturación por sobretasa desagregada de los recargos, no es posible generar los demás registros, así certifiquen el recaudo mensual y las transferencia de los recursos.

**PREGUNTA 1:** ¿Ante la dificultad tecnológica que poseen los municipios, la CARDER no ha podido realizar el registro del reconocimiento del crédito a la cuenta del ingreso y un débito a la cuenta por cobrar de acuerdo a la normatividad expedida, que procedimiento debemos seguir o que medidas debemos tomar frente a los municipios que incumplen con la obligación de informar?

**PREGUNTA 2:** El registro por parte de las CAR del **valor liquidado** certificado por los Municipios por sobretasa ambiental con un débito a la cuenta 131126 y un crédito a la cuenta 411060 y posteriormente el registro del **valor recaudado** reportado por los Municipios con un débito a la cuenta 138410 y un crédito 131126; genera para las CAR un registro de ingresos por mayor valor a lo recaudado en la vigencia de la causación y donde su recaudo se generará en varias vigencias posteriores. Esto genera para las CAR un incremento significativo en el valor de los ingresos y consecuentemente un incremento al valor de la cartera, donde el recaudo de esta cartera no es responsabilidad de las CAR y dependemos de la gestión de cobro de los Municipios.

La anterior situación genera para las CAR realizar el cálculo de deterioro sobre el concepto de sobretasa ambiental, igualmente incrementando drásticamente el deterioro de las CAR y afectando los gastos en el estado de resultados.

Este efecto en los estados financieros de las CAR ocasionará en un mediano plazo un desequilibrio financiero en los ingresos y gastos de la Entidad, así mismo un incremento

importante en la cartera por sobretasa ambiental que crecerá proporcionalmente a la cartera de los municipios por este concepto.

Para el caso de la CARDER para el año 2019, se reconoció \$9.000 millones de pesos por ingresos de sobretasa ambiental por el valor liquidado y \$6.000 millones de ingresos por concepto de intereses a cargo del contribuyente por parte de 1 solo municipio; esto afectó significativamente el estado de resultados en el componente de ingresos generando un excedente en el resultado del período. Así mismo, incrementó el valor de la cartera en un 56% y por consiguiente el valor del activo de la Entidad.

Solicitamos respetuosamente evaluar esta situación para las CAR y el impacto financiero que tendrá en sus ingresos, gastos y activos; dado que para el año 2019 el impacto es elevada UTILIDAD y en años posteriores que realmente se ejecute el presupuesto (recaudo efectivo de ésta cartera) reconocimiento de gastos sin ingresos relacionados generando una posible PÉRDIDA en el Estado de Resultados.

**E.2** Según la Resolución No. 593 del 11 de diciembre de 2018, establece en el numeral 2 SOBRETASA AMBIENTAL lo siguiente:

**E.2.1 Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental** Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR **debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros** de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

**E.2.2 Intereses de mora a cargo del contribuyente** Con la información del recaudo de los intereses de mora asociados a la sobretasa ambiental, suministrada por parte de los distritos o municipios, las CAR **debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros** de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. En reglas de eliminación la cuenta 138410 es recíproca con las cuentas 240706 y 240719.

**PREGUNTA:** ¿De acuerdo con las reglas de eliminación las CAR reportan en la misma cuenta **138410 Derechos cobrados por terceros** la sobretasa ambiental y los intereses de mora a cargo del contribuyente por sobretasa ambiental y la cuenta recíproca para los municipios

es la 240719 Recaudo de la sobretasa ambiental y la cuenta 240706 Cobro cartera de terceros; generando una diferencia que no se podrá conciliar?

¿Qué cuentas debe utilizar la CARDER para no generar diferencias en las cuentas recíprocas con los Municipios?

## F. DEPOSITOS JUDICIALES

La CARDER en la gestión de cobro de la cartera, como medida cautelar realiza embargos a las cuentas de ahorros o corrientes de las diferentes Entidades bancarias donde el contribuyente posea cuenta a través del banco Agrario.

A través de un acto administrativo se ordena el pago del capital, intereses y gastos adicionales; el banco agrario realiza el giro a la CARDER del valor ordenado.

**PREGUNTA:** ¿Qué normatividad existe con respecto al registro de depósitos judiciales y cuáles serían los registros contables a realizar: en el momento del embargo, en el momento del desembolso a la CARDER?

## G. DEVOLUCIÓN DE GASTOS

Según el catálogo general de cuentas para Entidades de Gobierno, Resolución No. 620 de 2015, la dinámica de las cuentas de gastos no contempla en sus créditos la posible reversión de un gasto dentro de una misma vigencia.

**G.1** Para el caso de los gastos de personal que se afectan las cuentas del gasto para los diferentes conceptos de prestaciones sociales que se afectan y al momento del pago se ajustan mayores valores o menores valores causados surge la siguiente pregunta:

**PREGUNTA:** ¿Se puede realizar la reversión (crédito) de dichos conceptos contra la misma cuenta contable contra la que se causó inicialmente el débito para reconocer un menor valor del gasto?

**G.2** Para el caso de la devolución de un gasto de deterioro por un error cometido dentro de la misma vigencia que requiere ser devuelto, y no corresponde a una reversión como lo describe la cuenta 4830 ya que no se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar su recuperabilidad; me permito formular la siguiente pregunta:

**PREGUNTA:** ¿Cómo se debe contabilizar el ajuste de deterioro, durante la misma vigencia y que no corresponde a una reversión?"



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

## CONSIDERACIONES

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

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

(...) 2.4. Medición posterior

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

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

## 9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

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

## 11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

(...) 5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo. (...)

## 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

## 10.3. Medición posterior

(...) 21. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo, y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

22. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento Contable Para El Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la Tasa Retributiva o Compensatoria, incorporado por la Resolución 593 de 2018, establece:

## 2. SOBRETASA AMBIENTAL

### 2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

(...) “Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS (...)

Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. (...)

## 5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. (...) (Subrayado fuera de texto)

En los numerales 2.1.1, 2.1.2 del anexo de la Resolución 193 de 2016 que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

#### “2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

#### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios

#### 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas.”  
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incorporado mediante la resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

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

1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.”

2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan, y los depósitos que se deriven de procesos judiciales.”

5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: “Representa el valor estimado de la posible pérdida del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de la propiedad, planta y equipo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación.

(...) SE ACREDITA CON:

1-El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.  
(...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

### A. CUENTAS POR COBRAR

**A.1** ¿Cuándo la norma establece el valor presente de los flujos futuros, se refiere a un solo flujo futuro a un plazo determinado (ejemplo: recuperable a 5 años el 100% de la cartera) o es posible definir varios flujos futuros a varios plazos (ejemplo: a 1 año recuperable el 20%; a 2 años recuperable el 25%; a 3 años recuperable 30%, a 4 años recuperable 15%, a 5 años recuperable 10%)?

**Respuesta:** Los flujos futuros deberán ser estimados con base en la cantidad de pagos que la entidad espera recibir en relación con la cuenta por cobrar, por lo cual, puede ser uno o más de un flujo en los plazos acordados con el tercero mediante contratos o documentos legales correspondientes. En caso de que la entidad tenga saldos pendientes de pago de la cuenta por cobrar, deberá estimar en qué momento los espera recuperar y la cantidad que recibiría como pago.

**A.2** ¿Los ingresos no tributarios se deterioran? ¿Si se deterioran los ingresos no tributarios cuál es la tasa de interés de mercado que podemos usar para calcular el deterioro?

**Respuesta:** Es importante precisar que los ingresos hacen parte de los resultados del ejercicio de la entidad y no son sujetos de cálculo de deterioro de valor. Para su reconocimiento la entidad debe revisar que se cumplan los criterios de reconocimiento de los ingresos establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera.

Las cuentas por cobrar asociadas a los ingresos no tributarios sí son sujetas de deterioro de acuerdo con lo señalado en la normativa específica, si dados los indicios se determina que el valor en libros de la cuenta por cobrar es mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuro estimados para estas. La tasa de interés de las cuentas por cobrar que no correspondan a impuestos se obtendrá con base en la tasa otorgada por otros instrumentos que existan en el mercado, y que tengan condiciones y plazos similares.

A.3 ¿El cálculo de los flujos futuros estimados, se pueden realizar con el histórico y el comportamiento del recaudo de los ingresos de la Entidad de los años anteriores o existe otra forma de soportar esas estimaciones contables futuras? ¿La parte de “excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido” técnicamente a que se refiere?

**Respuesta:** De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación contable es un mecanismo utilizado para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas.

Dado que el deterioro de las cuentas por cobrar corresponde a la estimación de un valor, por la incertidumbre del hecho, y teniendo en cuenta que la Norma de Cuentas por cobrar señala que para su cálculo se debe determinar el valor presente de flujos de efectivo futuros estimados sobre la cuenta, excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido, corresponde a la entidad definir y establecer los criterios, características de la información y las técnicas o mecanismos que permitan su medición, del cual se pueda establecer la mejor medición.

Por lo tanto, para estimar los flujos de efectivo futuros, la entidad incluirá los valores vencidos que espera que le sean pagados en un futuro y los valores que no se han vencido de la cuenta por cobrar, para lo cual tendrá que revisar el histórico de pagos de su cartera, de acuerdo con el control administrativo que se tenga de esta.

Con respecto al concepto de pérdidas crediticias futuras, este hace referencia a que, cuando la entidad realice la estimación de los flujos futuros, no deberá excluir aquellos valores de

las cuentas por cobrar que no se han vencido y se considera que no cancelarán, toda vez que no se conoce con certeza si serán pagados o no.

**A.4** Esta claro que la evaluación de los indicios de deterioro se debe de realizar por lo menos al final del periodo contable, pero ¿la contabilización del gasto por deterioro debe hacerse mensualmente?

**Respuesta:** La norma señala que solamente se realizará cálculo de deterioro de valor cuando existan indicios de este en las cuentas por cobrar, esto es, cuando exista incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, por lo cual, si la evaluación de los indicios se realiza una vez al final del periodo contable como lo señala la norma, en caso de que la entidad determine que existe deterioro de la cuenta por cobrar evaluada se reconocerá el deterioro de valor en el momento en que se determine. La norma no impide revisar los indicios de deterioro más de una vez en el periodo contable, por lo cual si la entidad decide realizarlo no solamente al final del periodo si no también en periodos intermedios, semestral, trimestral, mensual u otro lo podrá realizar.

**A.5** ¿Cómo se evalúa el riesgo crediticio de los contribuyentes del impuesto predial, de los usuarios de licencias ambientales, permisos, tasas contributivas?

**Respuesta:** Para determinar el riesgo crediticio en las cuentas por cobrar, es importante el juicio profesional de los colaboradores, puesto que si bien se pueden llegar a definir características o atributos dentro de las cuales pueden incluirse, entre otros, edad, cantidad de personas responsables de la obligación y capacidad crediticia, así como información de predios como estrato y ubicación, es la entidad la encargada de establecer los criterios para determinar este riesgo.

En función de lo anterior, cuando las cuentas por cobrar hayan sido descritas o calificadas bajo alguno de los atributos, será cuando estas pueden ser agrupadas para determinar el deterioro de forma colectiva.

## **B. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**

**B.1** El concepto 20182300022571 de 11-04-2018, aplica para Entidades como la CARDER? ¿Podemos acogernos a este procedimiento en su totalidad?

**Respuesta:** Los conceptos emitidos por la CGN, publicados a través de la Doctrina Contable, son aplicables por otras entidades públicas que apliquen el Marco Normativo bajo el cual se desarrolla el documento, siempre que correspondan a los mismo hechos económicos y



su contexto sea idéntico. De no cumplirse con estos preceptos, se requerirá un nuevo pronunciamiento, para resolver la casuística particular.

**B.2** Existen casos en los que la CARDER como Entidad que Recibe Recursos en Administración; realiza desembolsos como pagos a los contratistas y demás erogaciones producto del Convenio por mayores valores debidamente autorizados; superando los recursos recibidos en administración a lo desembolsado por parte de la Entidad que Controla; esto normalmente sucede con el último desembolso que se realiza con la entrega de la obra o ejecución total del objeto del convenio. Lo anterior, genera que la CARDER realice un débito a la cuenta 290201 y al agotarse; genera una cuenta por cobrar a nombre de la Entidad que controla.

**Pregunta 1:** ¿Es correcto el procedimiento de constituir una cuenta por cobrar en el momento que no se tenga saldo en la cuenta 290201 para debitar?

**Respuesta:** Si la entidad tiene el derecho de cobro sobre los valores que sobrepasen el recurso recibido en administración, y espera la entrada de un flujo financiero fijo en el futuro, deberá reconocer una cuenta por cobrar con cargo a la entidad respectiva.

**Pregunta 2:** ¿Qué cuenta debe utilizar la CARDER para registrar los pagos realizados en el marco de los convenios de Recursos Entregados en Administración, cuando estos pagos superan el total de giros realizados por la Entidad que controla? ¿La cuenta debe corresponder a las cuentas de reglas de eliminación para que no exista diferencias en las recíprocas?

**Pregunta 3:** ¿Tienen la obligación de registrar las entidades que controlan todas las operaciones reportadas por parte de la Entidad que administra los recursos, independientemente que los pagos superen el valor total girado a la fecha de corte y deberían constituir una cuenta por pagar? ¿Así coincide las cuentas recíprocas con la cuenta por cobrar de la Entidad que administra?

**Respuesta:** Frente a los interrogantes 1 y 2 del literal B1 nos permitimos informarle que la CGN emitió el Concepto N° 20182000065121 del 17 de diciembre de 2018 relacionado con el tema de su consulta, el cual se adjunta a este documento con el propósito de que se aplique el procedimiento contable correspondiente de acuerdo con las condiciones de los recursos recibidos en administración por la entidad.

## C. INVENTARIOS

**Pregunta:** ¿Según la definición de inventarios la CARDER debe reconocer como inventarios: los talonarios de salvoconductos, Licencias, Actas de visita, entrega de materia vegetal, entre otros talonarios de formatos?

**Respuesta:** Los bienes de consumo representados en materiales y suministros que se destinan para uso administrativo de la entidad en cumplimiento de sus actividades misionales, y que por sus características no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos se reconocerán como gastos en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5111-GENERALES, implementando mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de estos.

## D. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, BIENES DE USO PÚBLICO

**D.1 PREGUNTA 1:** Los elementos que adquiere la entidad para ser entregados a la comunidad a título gratuito ¿se encuentran sometidos o no a registro de ingreso al almacén?

**Respuesta:** Los recursos que adquiera la entidad para ser entregados de forma gratuita se deberán reconocer como inventarios de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública. Cuando se efectúe la entrega correspondiente a los beneficiarios se reconocerá un gasto por transferencia, si su destinatario es otra entidad de gobierno, una subvención si es a una empresa o a una persona natural, o un gasto público social si con la entrega de los bienes se satisfacen necesidades básicas insatisfechas de la comunidad.

Los registros y controles de ingreso físico por almacén, son asuntos de orden administrativo que deben ser resueltos por la Entidad, en consonancia con el control interno y los procedimientos que tengan establecidos.

**PREGUNTA 2:** ¿De acuerdo con las normas contables actuales, es obligación registrar en almacén todos los elementos que se adquieran por la entidad así se tramite de manera inmediata su salida definitiva?

**Respuesta:** El manejo administrativo que la entidad dé a los elementos adquiridos no es competencia de la CGN, razón por la cual, la CARDER será la encargada de definir con base en sus manuales de procedimientos y procesos administrativos si es conveniente ingresar dichos elementos que se entregarán de forma gratuita al almacén, así como la forma en la que esto se llevará a cabo y documentos soportes que utilizarán. El procedimiento contable de los elementos que se adquieren para entregarse a terceros es el que se indica en la respuesta inmediatamente anterior.

**D.2** ¿Son considerados Bienes de Uso Público, los inmuebles de propiedad de la CARDER, en el marco del convenio “Centro de Visitantes”, abiertos a la comunidad para estadías familiares y caminatas en senderos de conservación y protección del medio ambiente, mediante un cobro mínimo a través de una ONG para su sostenimiento básico de atención inmediata; y apoyada financieramente por La Corporación en conceptos exclusivos de vigilancia de las reservas?

**Respuesta:** *Los bienes inmuebles de la entidad de gobierno que se encuentran abiertos a la comunidad para su uso, goce y disfrute, se deben reconocer como bienes de uso público independientemente del cobro que se realice para su sostenimiento básico, que no es un valor de mercado que genere beneficios económicos a la entidad, y de las limitaciones de uso que se establezcan para su conservación de acuerdo con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico.*

**D.3** ¿La adquisición de pozos sépticos y paneles solares para inmuebles de propiedad de la Corporación que no cuentan con los servicios públicos de alcantarillado y energía se deben registrar como un gasto, como bien mueble o como componente de la propiedad, planta y equipo?

**Respuesta:** Si los pozos sépticos y los paneles solares se adquieren a la par del inmueble y son necesarios para que el activo esté en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, entonces se reconocerán como mayor valor de este.

Si la adquisición de los pozos sépticos y los paneles solares se realiza con posterioridad a la adquisición o construcción del inmueble, la entidad debe determinar si constituyen una adición y mejora, es decir, si aumentan la vida útil del inmueble, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios ofrecidos, o reducen significativamente los costos, caso en el cual los reconocerá como mayor valor del inmueble.

En caso de que estos elementos hagan parte del valor del bien, la entidad debe determinar si su vida útil es diferente y su valor es significativo en relación con el valor total del inmueble, caso en el cual serán componentes y se depreciarán de forma separada.

**D.4** ¿Los arreglos preventivos y correctivos a la estructura de la Sede Principal que se hace periódicamente entre 1 y 3 años, por un valor superior a los \$300.000.000 por tratarse de una construcción exclusiva en guadua, paredes en drywall, columnas en mangle y mancanas, se deben reconocer como un mantenimiento o como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo, dentro del concepto de inspecciones generales?

**Respuesta:** Atendiendo lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la entidad deberá revisar si las erogaciones por los arreglos al inmueble constituyen adiciones y mejoras, reparaciones, o mantenimiento de acuerdo con lo siguiente:

a) Si aumentan su vida útil, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios ofrecidos, o reducen significativamente los costos, serían adiciones y mejoras que se deberán reconocer como mayor valor del bien y por lo tanto afectarán el valor de la depreciación periódica.

b) Si son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, serán reparaciones que se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

c) Si son erogaciones en las que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad de uso del activo, se consideran mantenimiento y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

**D.5** ¿La Corporación deberá depreciar los bienes registrados en bodega? Es decir los que se adquieren, reciben, pero aún no han sido entregados para su uso.

**Respuesta:** La Norma de propiedades, planta y equipo señala que los bienes son objeto de cálculo de depreciación desde el momento en que estén disponibles para su uso, esto es, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa hasta cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros

Por lo anterior, si el activo se encuentra en condiciones de uso y no se ha empezado a utilizar, o ha dejado de utilizarse, se deberá continuar realizando el cálculo de la depreciación afectando el gasto en el resultado del período, a menos que la depreciación se determine en función del uso, caso en el cual el cargo por depreciación sería nulo al no presentar actividad productiva.

**D.6** ¿Cómo debe ser reconocido el costo y la depreciación, en los estados financieros de la CARDER, de los bienes que son entregados bajo la figura jurídica de comodato a terceros (Empresa del Estado y/o particulares) y en qué cuentas contables?

**Respuesta:** En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las

obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Dado que en su inquietud no se muestra el contexto completo en el que se pueda realizar un análisis de los elementos necesarios para señalar un procedimiento específico, nos permitimos manifestarle que la CGN ha emitido los conceptos N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016 y N° 20192000011281 del 22 de marzo de 2019, relacionados con el tema de su consulta, los cuales se adjuntan a este documento con el propósito de que se aplique el tratamiento contable que corresponda de acuerdo con las condiciones particulares de los contratos de comodato celebrados por la CARDER.

## E. INGRESO POR SOBRETASA AMBIENTAL

**E.1 PREGUNTA 1:** Ante la dificultad tecnológica que poseen los municipios para el reporte del valor de la sobretasa ambiental, la CARDER no ha podido realizar el reconocimiento de los ingresos y las cuentas por cobrar por dicho concepto de acuerdo con la normativa expedida. ¿Qué procedimiento debe seguir la entidad o qué medidas debe tomar frente a los municipios que incumplen con la obligación de informar?

**Respuesta:** Frente a su interrogante, es preciso aclarar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo y legal, toda vez que sus propósitos se orientan a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Por tanto, en cumplimiento de la Resolución 593 de 2018 y en aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, les corresponde a las CAR implementar estrategias para el flujo oportuno de información con los Municipios o Distritos, con miras a efectuar el reconocimiento de la sobretasa ambiental de manera oportuna de conformidad con los principios de contabilidad y con el objetivo de garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel contenidos en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

**PREGUNTA 2:** Solicitamos respetuosamente evaluar el impacto financiero que tendrá en los ingresos, gastos y activos de la entidad el registro contable del total del valor liquidado por el municipio por la sobretasa ambiental, teniendo en cuenta que gran parte del recaudo se realiza en periodos posteriores.

**Respuesta:** Sobre el particular, es preciso señalar que para el reconocimiento de los hechos económicos es preponderante la aplicación de los criterios determinados en la regulación contable expedida por la CGN, con independencia del impacto financiero que genere el

reconocimiento de los ingresos y los gastos. Como consecuencia de ello, si se cumplen las condiciones para el reconocimiento de un ingreso, este deberá hacerse independiente que su recaudo sea diferido en el tiempo.

**E.2** ¿Qué cuentas debe utilizar la CARDER para no generar diferencias en las cuentas recíprocas con los Municipios?

**Respuesta:** Considerando que la cuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, es recíproca con las subcuentas 240706-Cobro cartera de terceros y 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, si el flujo de la información entre las entidades es adecuado, no hay razón para que se presenten diferencias en los saldos reportados por las operaciones recíprocas. En caso de que se genere alguna diferencia las entidades deberán realizar un análisis de conciliación con el fin de determinar la razón y realizar el ajuste correspondiente.

## F. DEPOSITOS JUDICIALES

**PREGUNTA:** En caso de los embargos a las cuentas de ahorro o corrientes de los contribuyentes ¿Qué normativa existe con respecto al registro de depósitos judiciales y cuáles serían los registros contables a realizar en el momento del embargo y en el momento del desembolso a la CARDER?

**Respuesta:** No existe una normativa específica para el reconocimiento de los hechos planteados en la consulta, por tanto la CARDER deberá aplicar en forma integral los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Cuando se reciban los recursos embargados en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario a nombre de la CARDER, esta entidad deberá reconocer este hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECIVO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, en caso que en ese momento la Entidad no pueda disponer libremente de dichos recursos.

Una vez se realice la aplicación de los recursos recibidos a los diferentes conceptos que se cubren con el pago se debe cancelar el saldo de las cuentas por cobrar a cargo de los contribuyentes que previamente se haya reconocido por concepto de capital, intereses y demás conceptos a su favor, disminuyendo además el deterioro acumulado que haya

reconocido, y utilizando como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

## **G. DEVOLUCIÓN DE GASTOS**

**G1. PREGUNTA:** ¿Se puede realizar la reversión de los gastos de personal afectando la misma cuenta contable contra la que se causó inicialmente para reconocer un menor valor del gasto?

**Respuesta:** El Catálogo General de Cuentas de las entidades de gobierno describe de manera general la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como los principales eventos de los hechos económicos que deben ser objeto de reconocimiento, lo cual implica que no necesariamente se detalle la totalidad de las novedades que afectan su dinámica, a menos que su propósito de clasificación tenga un carácter restrictivo.

Lo anterior significa que las descripciones y dinámicas definidas en el Catálogo no son exhaustivas, por lo tanto, los eventos que no se identifiquen de manera específica, podrán ser registrados bajo sanos criterios del juicio profesional, siempre que se guarde coherencia con lo estipulado en el Marco Normativo contable que le sea aplicable a la entidad.

Así las cosas, si los gastos fueron reconocidos en el mismo periodo deben realizarse los ajustes por mayores valores reconocidos, para lo cual se reversará la cuenta de gasto correspondiente, ajustando además el activo o pasivo a que haya lugar.

**G.2 PREGUNTA:** ¿Cómo se debe contabilizar el ajuste de deterioro, durante la misma vigencia y que no corresponde a una reversión?

**Respuesta:** El ajuste por un mayor valor de deterioro de un activo reconocido dentro de la misma vigencia se realizará disminuyendo la cuenta correspondiente de deterioro acumulado en el activo, contra la reversión del gasto por deterioro de valor. Como se señaló en la respuesta inmediatamente anterior, la entidad puede realizar ajustes mediante una reversión de los gastos de la entidad, si dicho ajuste se realiza en el periodo corriente.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000001141 DEL 23-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes o utilidades generados por empresas de servicios públicos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes generados por las empresas no societarias.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004493-2, del 24 de diciembre de 2019, en la que se solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las utilidades o excedentes generados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. y su registro en la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la primera.

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

### CONSIDERACIONES

#### 1. Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la E.S.P Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá

De acuerdo con el artículo 150 del Decreto 410 de 1971 por el cual se establece el Código de Comercio en Colombia: “Reglas generales sobre distribución de utilidades. La



distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señaló en el artículo 17 de su Capítulo I relacionado con el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, que:

“ARTÍCULO 17. NATURALEZA. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P. y al respecto señaló:

“Artículo 1º.-Naturaleza jurídica. La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, se expide el Decreto 714 de 1996 por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, en cuyo artículo 75 se establece:

“ARTÍCULO 75º.-Los Excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito. El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal -CONFIS-, determinará la cuantía que hará parte de los Recursos de Capital del Presupuesto Distrital, fijará la fecha de su consignación en la Tesorería Distrital y asignará a partir del cierre de la vigencia fiscal de 1996, por lo menos, el 20% a la Empresa que haya generado dicho excedente.

Las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

El CONFIS impartirá las instrucciones a los representantes del Distrito y sus entidades en las Juntas de Socios o Asambleas de Accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos.

El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal, CONFIS, al adoptar las determinaciones previstas en este artículo, tendrá en cuenta el concepto del representante legal acerca de las implicaciones de la asignación de los excedentes financieros y de las utilidades, según sea el caso, sobre los programas y proyectos de la Entidad. Este concepto no tiene carácter obligatorio para el CONFIS, organismo que podrá adoptar las decisiones previstas en este ARTÍCULO aún en ausencia del mismo” (Subrayado fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

### **4.1.2 Representación fiel**

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error..." (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 139 de 2015 (y sus modificaciones), la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera.

En dicho catálogo, se encuentra que la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR establece que "representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores" Dentro de dicha cuenta se encuentran las subcuentas 249056-Dividendos y participaciones y 249057-Excedentes financieros.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que "Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria" (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los resultados de ejercicios anteriores, la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES señala:

#### "DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

(...)

3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.

4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

(...)

SE ACREDITA CON:

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

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

(...)” (Subrayados fuera del texto)

### 3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 138418-Excedentes financieros.

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El artículo 17 de la Ley 142 de 1994 en la que se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala que las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. No obstante, en el párrafo del mismo artículo se estableció que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., como una Empresa Industrial

y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

Posteriormente, definió la forma en que las empresas retornarán las utilidades o excedentes hacia la Tesorería Distrital, señalando que los excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito, diferenciando su tratamiento de las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, en cuyo caso las utilidades son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

Ahora bien, de acuerdo con la información contable reportada en el CHIP por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P, el patrimonio presenta saldo en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL la cual, según su descripción, representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

Así las cosas, los resultados obtenidos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P corresponderán a excedentes financieros y se registrarán debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249057-Excedentes financieros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior con independencia de que el método de distribución de excedentes corresponda al utilizado por las empresas societarias para la distribución de utilidades y que los documentos con los que se formalice la entrega o distribución hagan referencia a dividendos, dado que no por ello se pierde el carácter de excedentes, en concordancia con lo estipulado en el artículo 75 del Decreto Distrital 714 de 1996, cuando de Empresas no societarias se trata.

En ese mismo sentido, la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la empresa deberá registrar los excedentes pendientes de cobro debitando la subcuenta 138418-Excedentes financieros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480809-Excedentes financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000001151 DEL 23-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Cobros de las incapacidades que corresponden a las vigencias anteriores y deterioro de cartera de incapacidades.

Doctora  
MÓNICA TORRES PINTO  
Jefe Oficina Financiera  
Contraloría Municipal de Palmira  
Palmira-Valle del Cauca

### ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500043742, del 17 de diciembre de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Respecto a las incapacidades que son mayores a un año, la entidad ha realizado los respectivos oficios cobrando las incapacidades que corresponden a las vigencias 2017 que corresponden a un 15.1% de las incapacidades por cobrar e incapacidades de 2018, en ambas vigencias se ha realizado los respectivos cobros y las EPS han enviado su confirmación y reconocimiento en el saldo que le adeuda a la entidad para la vigencia 2018 y se encuentra actualizado a la vigencia actual.

1. Para este caso siendo reconocidas y al tener confirmación del saldo por parte de la EPS con la Entidad, se entiende que son recuperables en su totalidad. ¿La Contraloría Municipal de Palmira debe realizar el deterioro de dichas incapacidades en la vigencia 2018?”.

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

### CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición de los activos establece:

### 6.1.1. Activos

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

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

Por otra parte, la norma de CUENTAS POR COBRAR contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

### 2.3. Medición inicial

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

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento. (...).

## 2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

18. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

19. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará: a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas al final del periodo; y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.



20. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se agruparon, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y las tasas históricas de incumplimiento o incobrabilidad aplicadas, cuando a ello haya lugar. (...).

Por último, el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

#### 4.3. Corrección de errores

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

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

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...).

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.1.1-Activos contenido en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, que define a los activos, así: los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Si el atraso por parte de la EPS obedece a circunstancias de insolvencia del deudor o desmejoramiento de las condiciones crediticias, procede el reconocimiento del deterioro, en caso contrario, no es viable.

De configurarse las condiciones anteriormente anotadas para el reconocimiento del deterioro, la entidad debe aplicar alguno de los numerales 6 o 7 del numeral 2.4. Medición posterior de la norma de CUENTAS POR COBRAR.

Si la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realiza de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias o insolvencia económica. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido); en tanto que si la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realiza de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

Para reconocer el deterioro que debió reconocerse en periodos anteriores y se omitió el respectivo registro, la entidad debe aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la

norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015, de acuerdo con las consideraciones.

Además, la entidad debe revelar en las notas a los estados financieros el valor de las pérdidas por deterioro o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado, en caso de que la entidad establezca que hay indicios de deterioro de las cuentas por cobrar correspondientes a las incapacidades, aplicando la normatividad contable del deterioro de las cuentas por cobrar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 2020200002501 DEL 06-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas de orden-Activos contingentes Cuentas de orden-Deudoras de control Cuentas de orden-Deudoras por el contrario (CR) Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Creación de subcuentas para el registro de unos hechos económicos.

Doctora  
HERLY GARCÍA DUARTE  
Grupo de Gestión Financiera  
Parques Nacionales Naturales de Colombia  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004512-2, del día 27 de diciembre de 2019, en la cual se señala:

“Teniendo en cuenta los valores reflejados en las cuentas de “OTROS” en los Estados Financieros de Parques Nacionales Naturales de Colombia y la Subcuenta Fonam-Parques Nacionales ante la inexistencia de los códigos contables específicos para reflejar dicha información, de manera atenta me permito realizar la solicitud acorde a la revisión por parte de la Contaduría General de la Nación de la viabilidad de la creación de los mismos. Para tal fin se anexa un archivo en donde se detalla la cuenta de Otros utilizada y el concepto requerido. (...)”

<b>CÓDIGO CUENTA A MÁXIMO NIVEL</b>	<b>NOMBRE CUENTA</b>	<b>DESCRIPCIÓN Y/O DETALLE CUENTA</b>	<b>SOLICITUD CONCEPTO A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN</b>
138690001	Otras cuentas por cobrar	Cálculo del Deterioro de las cuentas por cobrar que corresponden a Sanciones disciplinarias, activas, arrendamiento, derechos de explotación, pero al realizar el registro en el Deterioro no se encuentra la cuenta correspondiente.	Sanciones (disciplinarias, activas, arrendamiento operativo, derechos de explotación no relacionados)

534790002	Otras cuentas por cobrar	Cálculo del Deterioro de las cuentas por cobrar que corresponden a Sanciones disciplinarias, adtivas, arrendamiento, derechos de explotación, pero al realizar el registro en el Deterioro no se encuentra la cuenta correspondiente.	
190514001	Otros activos bienes de servicio	Compra de combustible x boletería	Combustible
819090001	Otros activos contingentes	Se Presenta un saldo correspondiente a sancionatorio ambientales registrados con acto administrativo	Procesos Sancionatorios-Ambientales
839090001	Otras cuentas deudoras de control	Se Presenta un saldo que corresponde a liquidación por uso y afectación por la regulación de la instalación de antenas y demás elementos materiales pertenecientes a redes de telecomunicaciones y radiocomunicación pública y privada en las áreas a cargo de FONAM-cobros por uso de suelo.	Tasas
890590001	Otros activos contingentes por contra	Se Presenta un saldo correspondiente a sancionatorio ambientales registrados con acto administrativo.	Procesos Sancionatorios-Ambientales
891590090	Otras cuentas deudoras de control	Se Presenta un saldo que corresponde a liquidación por uso y afectación por la regulación de la instalación de antenas y demás elementos materiales pertenecientes a redes de telecomunicaciones y radiocomunicación pública y privada en las áreas a cargo de FONAM-cobros por uso de suelo	Tasas

En conversación telefónica con la doctora Herly García, se aclara que los saldos registrados en cuentas de orden por uso y afectación de antenas y demás elementos materiales pertenecientes a redes de telecomunicaciones y radiocomunicación pública y privada en las áreas a cargo de FONAM, no se han reconocido en el Estado de Situación Financiera, toda vez que Parques Nacionales Naturales de Colombia aún no sabe si debe cobrar o no dichos valores, hasta tanto surta todo el procedimiento legal con las entidades involucradas.

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

### CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas de las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

### DESCRIPCIÓN

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

(...)

## 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

### DESCRIPCIÓN

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

### CONCLUSIÓN

Es de precisar que, las sanciones se deben reconocer como un derecho e ingreso, para esto se debita la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. El derecho deberá disminuirse con los pagos o abonos que efectúe el afectado, por cualquier medio.

En ese sentido, para registrar el deterioro de las cuentas por cobrar por concepto de sanciones, la entidad debe debitar la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditar la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por su parte, el registro del pago anticipado de combustible para su posterior consumo, se debe registrar en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Este pago deberá amortizarse durante el periodo en que se reciba el bien, o se cause el costo o el gasto.

Respecto de los hechos económicos registrados en Cuentas de orden deudoras, se deberán seguir manteniendo en las subcuentas de “OTROS”, siempre que no haya una que los identifique específicamente.

En ese sentido, no es viable crear subcuentas adicionales para el registro de los hechos económicos objeto de la consulta, razón por la cual la incorporación deberá realizarse por medio del uso de códigos auxiliares, o la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Por otra parte, la Entidad deberá evaluar la naturaleza y condiciones particulares de las liquidaciones por uso y afectación por la regulación de la instalación de antenas y demás elementos materiales pertenecientes a redes de telecomunicaciones y radiocomunicación pública y privada en las áreas a cargo de FONAM-cobros por uso de suelo, a efectos de determinar si más bien corresponden a un activo contingente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000002541 DEL 06-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones.
	<b>SUBTEMAS</b>	Códigos contables que se deben utilizar al estimativo del cálculo del deterioro correspondiente a la vigencia de 2018.

Doctora  
LILIANA MORALES CEBALLOS  
Profesional Especializado  
Secretaría de Vivienda Social y Hábitat  
Santiago de Cali-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2020550001062, del 15 de enero de 2020, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Con el objeto de dar aplicación a la depuración permanente y sostenible que garantice que los datos contenidos en los estados financieros cumplan con la característica de relevancia y presentación fiel, se llevó a cabo la revisión al cálculo del deterioro estimado a la cartera de los programas propios del Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Cali, aplicado en la vigencia 2018, de acuerdo a los criterios establecidos en las políticas contables de la entidad, arrojando un menor valor en el estimativo del cálculo del deterioro por valor de \$930.642.495, siendo necesario llevar a cabo el registro contable en el mes de noviembre de 2019.

Por lo anterior, le solicito se sirvan informar los códigos contables para realizar el registro contable del ajuste por menor valor arrojado en el estimativo del cálculo del deterioro de cartera en la vigencia 2018:

1. ¿Qué códigos contables se deben aplicar al estimativo del cálculo del deterioro correspondiente a la vigencia de 2018?.
2. ¿Qué información adicional se debe reportar en el sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación?.”.



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

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición de los activos establece:

### 6.1.1. Activos

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

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

Por otra parte, la norma de CUENTAS POR COBRAR contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

## 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

## 2.3. Medición inicial

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

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido).

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

9. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

## 2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

18. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

19. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará: a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas al final del periodo; y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

20. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se agruparon, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y las tasas históricas de incumplimiento o incobrabilidad aplicadas, cuando a ello haya lugar. (...).

El numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...).

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

Por último, las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, y 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones establecen:

#### CUENTA 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida de valor que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.

2-El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor del deterioro reconocido.

## CUENTA 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

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

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

## SE ACREDITA CON:

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

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

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

## CUENTA 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

## DESCRIPCIÓN

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

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.

#### CUENTA 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de la posible pérdida que se origina en las cuentas por cobrar clasificadas al costo cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar excede el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido).

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor del deterioro reconocido.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la reversión del deterioro de valor reconocido durante el periodo contable.

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

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.1.1-Activos contenido en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, que define a los activos, así: los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Teniendo en cuenta lo enunciado en el párrafo anterior, el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali efectuará el siguiente registro para contabilizar el deterioro de la cartera en el año 2018:

Dado que en su consulta no se determina el origen y circunstancias del menor valor en el cálculo del deterioro efectuado en la medición posterior de las cuentas por cobrar, la Entidad deberá determinar y aplicar el procedimiento contable que corresponda a alguna de las posibilidades que se presentan a continuación:

1) Que el cálculo del deterioro fue correctamente determinado en los dos periodos contables:

En este caso, el menor valor que arroja el cálculo del deterioro en el último período en que se realiza la medición posterior, se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y se acreditará la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

2) Que existió un error contable en el cálculo del estimativo del deterioro de valor en el primer período en que se realizó la medición posterior de las cuentas por cobrar el cual va a ser corregido en el período actual.

Si la Entidad reconoció contablemente un mayor valor de deterioro de las cuentas por cobrar por causa de una falla en la utilización de la información disponible en la fecha del reconocimiento del deterioro, se debe aplicar la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Así pues, tomando en cuenta que el error se cometió en periodos anteriores, y que por ninguna circunstancia los errores de periodos anteriores afectarán los resultados del período, la Entidad debe corregir el error acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente de deterioro, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, si la entidad determina que el error es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el párrafo 23 del numeral 4-Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información. Aquellos errores clasificados como no materiales, no se deben reexpresar de forma retroactiva, sin embargo, la Entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, es preciso señalar que, de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

En lo referente a la pregunta N° 2 de su consulta, se le dio traslado a la Subcontaduría de Centralización de la Información dependencia de la Contaduría General de la Nación -CGN, mediante oficio radicado con el N° 20202000001431 del 29 de enero de 2020.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000003021 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso-venta de bienes Gastos de actividades y/o servicios especializados
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para los recursos de salud administrados por el Patrimonio Autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio-FOMAG

Doctora  
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA  
Gerente de contabilidad  
Fiduprevisora S.A  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500000222, del 07 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre "...el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por concepto de salud teniendo en cuenta el marco normativo para entidades de gobierno que debe aplicar el Fondo y los cambios efectuados en la resolución 320 del 01 de octubre de 2019".

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 91 de 1989, en el Artículo 3º.-señaló:

Artículo 3º.-Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: "El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

-Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.

-Garantizar la prestación de los servicios médico-asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.

-Llevar los registros contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda". (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con las cesantías, el numeral 1 del artículo 15 estableció que: "Los docentes nacionalizados que figuren vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, para efectos de las prestaciones económicas y sociales, mantendrán el régimen prestacional que han venido gozando en cada entidad territorial de conformidad con las normas vigentes.

Los docentes nacionales y los que se vinculen a partir del 1° de enero de 1990, para efecto de las prestaciones económicas y sociales se regirán por las normas vigentes aplicables a los empleados públicos del orden nacional, Decretos 3135 de 1968, 1848 de 1969 y 1045 de 1978 o que se expidan en el futuro, con las excepciones consagradas en esta Ley." (Subrayados fuera del texto).

En virtud de lo anterior, el Ministerio de Educación suscribe el contrato 0083 del 21 de junio de 1990 con la fiduciaria La Previsora S.A. para el manejo de prestaciones sociales del personal nacional y nacionalizado. Dentro de las obligaciones establecidas a la Fiduciaria dentro de dicho contrato se señalan:

"1) Administrar e invertir los recursos que integran la Cuenta Especial denominada Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, mientras estos se destinan al pago de las prestaciones sociales del Magisterio...

(...)

4) Cancelar, de los recursos dados en fiducia únicamente, el valor de las prestaciones sociales que conforme a la Ley 91 de 1989 y sus Decretos reglamentarios deba cancelar EL FONDO al personal docente nacional y nacionalizado afiliado, que se causen a partir del 29 de diciembre de 1989 previa determinación de la destinación, prioridad y disponibilidad de los recursos del FONDO para tal efecto, por parte del Consejo Directivo del mismo...

5) Contratar con las entidades que señale el Consejo Directivo del FONDO y de acuerdo con las instrucciones que éste le imparta, los servicios médico-asistenciales del personal docente afiliado al fondo.

6) Llevar los registros contables necesarios para determinar el estado de la cuenta especial denominada FONDO NACIONAL DE PRESTACIONES SOCIALES DEL MAGISTERIO (Subrayados fuera del texto).

El Decreto Nacional 3752 de 2003, mediante el cual se reglamentaron los artículos 81 parcial de la Ley 812 de 2003, 18 parcial de la Ley 715 de 2001 y la Ley 91 de 1989 en relación con el proceso de afiliación de los docentes al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1º. Personal que debe afiliarse al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. Los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en los artículos 4º y 5º del presente decreto, a más tardar el 31 de octubre de 2004.

Parágrafo 1º. La falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implicará la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Parágrafo 2º. Los docentes vinculados a las plantas de personal de las entidades territoriales de manera provisional deberán ser afiliados provisionalmente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio mientras conserve su nombramiento provisional.”. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, estableció: “...Para el pago de las prestaciones económicas y los servicios de salud, el Fondo deberá aplicar el principio de unidad de caja con el fin de lograr mayor eficiencia en la administración y pago de las obligaciones definidas por la ley, con excepción de los recursos provenientes del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET). En todo caso, el Fondo debe priorizar el pago de los servicios de salud y de las mesadas pensionales de los maestros.

Los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio solo podrán destinarse para garantizar el pago de las prestaciones económicas, sociales y asistenciales

a sus afiliados docentes, pensionados y beneficiarios. No podrá decretarse el pago de indemnizaciones económicas por vía judicial o administrativa con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 336 relacionado con las vigencias y derogatorias de la misma Ley estableció que se deroga expresamente el artículo 56 de la Ley 962 de 2005.

De acuerdo con el artículo 279 de la Ley 100 de 1993, en el Sistema Integral de Seguridad Social contenido en dicha Ley “se exceptúa a los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, creado por la Ley 91 de 1989, cuyas prestaciones a cargo serán compatibles con pensiones o cualquier clase de remuneración. Este Fondo será responsable de la expedición y pago de bonos pensionales en favor de educadores que se retiren del servicio, de conformidad con la reglamentación que para el efecto se expida”.

En lo relacionado con la regulación contable, en el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018) por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR señala que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. En esta cuenta se relaciona la subcuenta 138452-Aportes del empleador para cubrir los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales de los regímenes de excepción.

Por su parte, la descripción de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD establece que “Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan de Beneficios en Salud (PBS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes exceptuados en salud” (Subrayados fuera del texto).

En el caso de la descripción de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD se establece que “Representa el valor de los ingresos obtenidos por las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y por las entidades que hacen parte de los regímenes exceptuados en salud en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud incluidos en el Plan de Beneficios de Salud (PBS) de los regímenes contributivo o subsidiado (...)” (Subrayado fuera del texto). En esta cuenta relaciona la subcuenta 431124-Aportes del empleado y del empleador a los regímenes exceptuados en salud.

La descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS señala que representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. En esta cuenta se relaciona la subcuenta 480858-Aportes del empleador para cubrir los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales de los regímenes de excepción.

En cuanto a la descripción de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, establece que “Representa el valor causado por las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y por las entidades que hacen parte de los regímenes exceptuados en salud que se origina en la administración de la seguridad social en salud” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio Fomag es un fondo creado como una cuenta especial que administra, invierte y cumple con los objetivos definidos en la ley que le dio origen y que se gestiona a través de un contrato de fiducia mercantil cuyo fideicomitente es el Ministerio de Educación Nacional. Al ser constituido por mandato legal conforme al artículo 3 de la Ley 91 de 1989, deberá aplicar el Régimen de Contabilidad Pública de acuerdo con lo establecido en el numeral 2) del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018).

Ahora bien, de conformidad con lo señalado en el Artículos 1º del Decreto Nacional 3752 de 2003, los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Adicionalmente, el Artículo 57 de la Ley 1955 de 2019, establece que para el pago de las prestaciones económicas y los servicios de salud, el Fondo deberá aplicar el principio de unidad de caja con el fin de lograr mayor eficiencia en la administración y pago de las obligaciones definidas por la ley y que, adicionalmente, el Fondo debe priorizar el pago de los servicios de salud y de las mesadas pensionales de los maestros.

De acuerdo con el artículo 279 de la Ley 100 de 1993, los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio creado por la Ley 91 de 1989 no aplican lo relacionado con el Sistema Integral de Seguridad Social, por lo que se considera uno de los regímenes exceptuados mencionados en el Decreto 780 de 2016 Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social.

En ese sentido, con base en la normatividad contable, el FOMAG deberá utilizar las subcuentas y cuentas relacionadas en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de los hechos económicos asociados a la administración de la seguridad social en salud para regímenes exceptuados, tal y como se menciona a continuación:

a) Reconocimiento de aportes de cotizaciones

Con las liquidaciones realizadas de las prestaciones sociales en salud por las entidades territoriales, el FOMAG debitará la subcuenta 132224-Aportes del empleado y del empleador a los regímenes exceptuados en salud, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 431124-Aportes del empleado y del empleador a los regímenes exceptuados en salud, de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el traslado de los recursos a las cuentas del FOMAG este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132224-Aportes del empleado y del empleador a los regímenes exceptuados en salud, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

b) Reconocimiento de obligaciones originadas en la administración de seguridad social en salud

Cuando se generen las obligaciones por concepto de la administración de seguridad social en salud, el FOMAG debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el pago de las obligaciones a las entidades prestadoras del servicio, el FOMAG debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300002921 DEL 13-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencia judicial proferida a favor de un municipio

Doctor  
HÉCTOR HERNANDO VÁSQUEZ LOZANO  
Contador Público  
Contaduría y Finanzas Estratégicas S.A.S.  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500043352 el día 12 de diciembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Antecedentes

Un fallo judicial debidamente ejecutoriado en segunda y última instancia (Tribunal Administrativo), es decir una sentencia en firme, obliga a un particular a entregar en propiedad un activo fijo (Subestación Eléctrica) a un ente territorial (Municipio), y a pagarle una remuneración económica por su explotación en forma retroactiva y hasta que lo devuelva o entregue al ente territorial.

Consulta

1. Las sentencias judiciales debidamente ejecutoriadas constituyen un título válido para efectuar el registro contable en el municipio y son fuentes de derechos para el ente municipal. Favor indicar los efectos contables tienen en el municipio las sentencias debidamente ejecutoriadas.
2. Cómo debe ser efectuado el registro contable de una sentencia en firme en la contabilidad del municipio.
3. Los montos por cancelar de una sentencia en firme por parte de un particular, como deben ser registrados en la contabilidad del municipio.



4. En nuestro caso particular, cuál es el procedimiento y el momento en que se deben registrar los derechos otorgados por la sentencia judicial en firme, es decir el del bien en este caso la Subestación, la remuneración e intereses cancelados por su uso, y de existir saldos impagados a favor del municipio por los arrendamientos, como se debe registrar la cuenta por cobrar por la remuneración causada y no pagada.”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 422 del Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, estipula:

“ARTÍCULO 422. TÍTULO EJECUTIVO. Pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante, y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial, o de las providencias que en procesos de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia, y los demás documentos que señale la ley. La confesión hecha en el curso de un proceso no constituye título ejecutivo, pero sí la que conste en el interrogatorio previsto en el artículo 184.” (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 98 y 99 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establecen:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor.” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

#### “1.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad en contra de un tercero se revelarán como activo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del activo contingente, este se registrará debitando las subcuentas que identifican el tipo de proceso de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a cobrar al culminar el proceso de manera favorable para la entidad.

El activo contingente se ajustará cuando la entidad obtenga nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

#### 1.2. Sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad, o con base en el laudo arbitral o en el acuerdo de conciliación extrajudicial, se registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Cuando la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, deniegue las pretensiones demandadas por la entidad, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

### 1.3. Recaudo de los derechos originados en sentencias judiciales, laudos arbitrales o acuerdos de conciliación extrajudicial

Con el recaudo del valor establecido en la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que identifique el respectivo derecho.

Cuando el recaudo del derecho se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad titular del derecho originado en la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

#### “6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe

tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

## CONCLUSIONES

En el contexto aportado en su consulta se manifiesta que, por medio de una sentencia judicial se condenó a un particular a entregar la titularidad de una subestación eléctrica a un municipio, y a pagarle una remuneración económica por la explotación de dicha subestación en forma retroactiva y hasta que se realice la entrega, de lo cual se desprende que previo al pronunciamiento judicial, no existía un contrato u otro instrumento jurídico entre el Municipio y el particular, por lo cual se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

### **Respecto a la obligación de entregar la titularidad de la subestación eléctrica al Municipio**

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El Municipio reconocerá en su contabilidad la subestación eléctrica una vez ostente el control de la misma. Lo anterior, con independencia del momento en que se obtenga su titularidad, dado que, si bien en algunas circunstancias el control del recurso es concomitante con la titularidad jurídica del mismo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre el mismo.

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

### **Respecto a la condena de pagarle al Municipio una remuneración económica por la explotación de dicha subestación**

Con la admisión de la demanda el Municipio debió revelar un activo contingente, y en la medida en que pudiese hacer su medición, lo debió registrar debitando la subcuenta que identifica el tipo de proceso de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), por la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a cobrar al culminar el proceso.

Con la sentencia ejecutoriada, se debió registrar el derecho con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente, se debieron ajustar los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Una vez el Municipio recaude el valor establecido en la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si la sentencia determina el pago de remuneración económica a futuro, se deberá aplicar el procedimiento contable anteriormente señalado, en la medida en que se den las condiciones para reconocer las cuentas por cobrar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300003501 DEL 14-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Patrimonio de las entidades del gobierno Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración de cuentas por cobrar a la EPS por licencias de maternidad

Doctora  
MARTA PATRICIA CRISTANCHO MEDINA  
Coordinadora Grupo de Finanzas y Presupuesto  
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500045072, del día 27 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA, en la vigencia 2018, causa una cuenta por cobrar a la EPS Sanitas por concepto de licencia de maternidad de una funcionaria, la cual fue otorgada a partir del 08 de diciembre de 2018, fecha en la cual devengaba un salario de \$3.360.741, la mencionada licencia termina el día 12 de abril de 2019, queriendo decir con ello que su licencia conlleva 102 días de la vigencia 2019, donde su salario base tiene un incremento con respecto a la vigencia anterior y corresponde a \$ 3.511.975.

Por su parte la EPS Sanitas reconoce la mencionada licencia teniendo como base el (IBC) registrado en la planilla del pago efectuado para el mes de diciembre de 2018, al momento del inicio de la incapacidad (\$2.564.031).

Teniendo como base los conceptos emitidos por el Ministerio de Salud, de los cuales se anexa copia; lo que genera una diferencia entre lo reconocido mes a mes por la EPS Sanitas y lo pagado por la entidad por concepto de incapacidad a la funcionaria, como se evidencia en el siguiente cuadro. (...)

Esta diferencia entre lo pagado a la funcionaria por concepto de licencia de maternidad (\$14.003.088) y lo reconocido por la EPS (\$10.768.931) asciende a \$3.234.157, cifra que como ya se mencionó anteriormente la EPS no reconoce y a fin de presentar los estados contables acorde a la realidad económica presentando datos consistentes sobre los bienes y derechos de la entidad; solicitamos muy amablemente su concepto sobre el procedimiento para la depuración de estos saldos y los registros contables sugeridos al tratarse de una cifra de vigencias anteriores de un valor importante. (...)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 2.2.5.5.10 del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.5.5.10 Licencias por enfermedad, maternidad o paternidad. Las licencias por enfermedad, maternidad o paternidad de los servidores públicos se rigen por las normas del régimen de Seguridad Social, en los términos de la Ley 100 de 1993, la Ley 755 de 2002, la Ley 1822 de 2017 y demás disposiciones que las reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan. (...)”

El artículo 236 del Código Sustantivo del Trabajo, adoptado por el Decreto Ley 2663 de 1950 "Sobre Código Sustantivo del Trabajo", publicado en el Diario Oficial No 27.407 del 9 de septiembre de 1950, en virtud del Estado de Sitio promulgado por el Decreto Extraordinario No 3518 de 1949, dicta:

"ARTÍCULO 236. Licencia en la época del parto e incentivos para la adecuada atención y cuidado del recién nacido.

1. Toda trabajadora en estado de embarazo tiene derecho a una licencia de dieciocho (18) semanas en la época de parto, remunerada con el salario que devengue al momento de iniciar su licencia. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 2.2.3.1 Pagos de prestaciones económicas del Título 3 del Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 2.2.3.1 Pago de prestaciones económicas. A partir de la fecha de entrada en vigencia de las cuentas maestras de recaudo, los aportantes y trabajadores independientes, no podrán deducir de las cotizaciones en salud, los valores correspondientes a incapacidades por enfermedad general y licencias de maternidad y/o paternidad.

El pago de estas prestaciones económicas al aportante será realizado directamente por la EPS y EOC, a través de reconocimiento directo o transferencia electrónica en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles contados a partir de la autorización de la prestación económica por parte de la EPS o EOC. La revisión y liquidación de las solicitudes de reconocimiento de prestaciones económicas se efectuará dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud del aportante.

En todo caso, para la autorización y pago de las prestaciones económicas, las EPS y las EOC deberán verificar la cotización al Régimen Contributivo del SGSSS, efectuada por el aportante beneficiario de las mismas.” (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 3.2.1.10 Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad del Título 2 del Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 3.2.1.10 Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. Durante los períodos de incapacidad por riesgo común o de licencia de maternidad, habrá lugar al pago de los aportes a los Sistemas de Salud y de Pensiones. Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período por el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización el valor de la incapacidad o licencia de maternidad según sea el caso.

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.” (...) (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por Cobrar de Marco Normativo de Entidades de Gobierno establece:



## “2.1. Reconocimiento

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

Así mismo, el párrafo 7 del numeral 2.5. Baja en cuentas de la norma en mención del Marco Normativo de Entidades de Gobierno señala:

## “2.5. Baja en cuentas

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

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, establece:

## “4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y se darán de baja cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En ese sentido, la entidad reconoce una cuenta por cobrar a la EPS cuando exista un derecho de recobro por concepto de la licencia de maternidad, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, cuando la entidad realice el pago por concepto de licencia de maternidad a la funcionaria por un mayor valor al que la EPS está obligada a reembolsar, deberá registrar la diferencia en la subcuenta 510216-Licencias, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520316-Licencias, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS.

Ahora bien, de existir un error en el valor imputable al derecho de recobro a la EPS producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente que conllevó a registrar un mayor valor de la cuenta por cobrar respectiva, aplicará el siguiente procedimiento para la corrección de los errores, según el caso:

a. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fue descubierto en el mismo periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS registrando la diferencia en el resultado del periodo debitando la subcuenta 510216-Licencias, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520316-Licencias, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA.

b. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fueron descubiertos en un periodo posterior al periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013711 DEL 06-03-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos Otros gastos Cuentas de orden deudoras-activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Supresión de los derechos de cobro por aportes pensionales en atención al párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019) y al párrafo 1° del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019)

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección social-UGPP

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500009402, del día 21 de febrero de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable a las cuentas por cobrar y activos contingentes por aportes pensionales en atención a la aplicación a los artículos 40 y 41 del Decreto 2106 de 2019, indicando lo siguiente:

“La Unidad en su situación financiera reconoce, en la subcuenta 138402-Aportes pensionales, las cuentas por cobrar derivadas de los actos administrativos que expide la UGPP, debidamente ejecutoriados y en firme, que reconocen el derecho de cobro de aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto general de la Nación, tanto de períodos contables anteriores como del actual. También ha reconocido el deterioro causado en la vigencia 2018, el cual ha presentado reversiones durante el período contable 2019 por los pagos realizados por los deudores.

Adicionalmente, La Unidad revela como activos contingentes, en la subcuenta 819090- Otros activos contingentes, los actos administrativos expedidos por la UGPP en donde se reconocen derechos de cobro de aportes pensionales que todavía no están en firme, es decir, aquellos que están en proceso de notificación y de ejecutoria.

En lo que corresponde a pasivos, la UGPP reconoce provisiones de litigios y demandas por procesos judiciales de defensa pasiva pensional, en los que la Unidad actúa como parte demandada, cuando el deudor (empleador) ejerce su derecho de contradicción del acto administrativo en los estrados judiciales por considerar que en los fallos que reconocen reliquidaciones pensionales no fue parte y por ello no lo vinculan no existiendo pasivo a su cargo.

En ese orden de ideas, surgen 5 escenarios para las operaciones generadas hasta el 21 de noviembre de 2019, 1 día antes de la entrada en vigor del Decreto Anti-Trámites No. 2106:

1. Actos administrativos ejecutoriados y en firme que estaban reconocidos como cuenta por cobrar.
2. Actos administrativos revelados como activos contingentes que adquirieron firmeza pero que aún no han sido reconocidos como cuenta por cobrar.
3. Actos administrativos a registrar como activos contingentes en proceso de notificación y ejecutoria.
4. Actos administrativos expedidos a partir de la vigencia del Decreto Ley 2106 del 22 de noviembre de 2019.
5. Actos administrativos ejecutoriados y en firme que estaban reconocidos como cuenta por cobrar, pero que están en discusión judicial y el proceso sigue activo.

#### CONSULTAS DEL ART. 40

1. ¿Cuál sería el registro contable que debe realizar la Unidad para suprimir el valor en libros de los derechos por aportes pensionales registrados en períodos anteriores, teniendo en cuenta que el ingreso causado por la cuenta por cobrar y el gasto causado por el deterioro se contabilizaron en una vigencia anterior (Escenario 1)?
2. ¿Cuál sería el registro contable que debe realizar la Unidad para suprimir el valor en libros de los derechos por aportes pensionales registrados en el período contable actual (Escenario 1)?
3. ¿Para el Escenario 2, donde algunos actos administrativos revelados en cuentas de orden adquirieron su firmeza, es necesario o no que la Unidad los registre como activos reales, contabilizando la cuenta por cobrar y el correspondiente ingreso, considerando que hasta

ese día existía una probabilidad de recaudo, pero teniendo en cuenta además que serán objeto de supresión? o por el contrario, pueden permanecer revelados como activos contingentes y ser suprimidos desde esta cuenta de orden?

4. ¿La Unidad debe registrar como activo contingente en el mes de diciembre los actos administrativos que fueron expedidos por el área misional (pensiones) hasta el 21 de noviembre y que están en proceso de notificación y ejecutoria (Escenario 3)?

5. ¿La UGPP debe registrar los actos administrativos producidos a partir del 22 de noviembre de 2019, en virtud de la aplicación del artículo 40 del Decreto 2106 de 2019, que suprime los trámites y procedimientos de cobro de dichas deudas para las entidades determinadas en el Decreto Ley (Escenario 4)?

6. ¿Se pueden suprimir las cuentas por cobrar cuyos actos administrativos han sido demandados, aun cuando el proceso litigioso no ha finalizado (Escenario 5)?

7. Qué anotaciones deben realizarse en los Estados Financieros.

#### CONSULTAS DEL ART. 41

Respecto al artículo 41 del Decreto 2106 de 2019 se consulta lo siguiente:

La UGPP actualmente está profiriendo actos administrativos por traslado de aportes pensionales de que trata el inciso 4º del artículo 17 de la Ley 549 de 1999, en los cuales se reconocen sumas a cobrar por aportes pensionales que no fueron tenidos en cuenta al momento del reconocimiento pensional y que en virtud del artículo 41 del Decreto 2106 de 2019 deben ser suprimidos en forma recíproca entre las entidades determinadas en el Decreto Ley. ¿Estos actos que liquidan los aportes pensionales patronales, actualmente están en proceso de elaboración y en consecuencia no han sido registrados en la contabilidad de la UGPP, deben ser o no contabilizados para luego suprimirlos?”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 de del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece:

“PARÁGRAFO. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), y la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones), suprimirán los trámites y procedimientos de cobro de las deudas a cargo de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad Social en Pensiones, originadas en reliquidaciones y ajustes pensionales derivados de fallos ejecutoriados, que hayan ordenado la inclusión de factores salariales no contemplados en el ingreso base de cotización previsto en la normatividad vigente al momento del reconocimiento de la pensión.

En todo caso las entidades de que trata esta disposición efectuarán los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros. Los demás cobros que deban realizarse en materia de reliquidación pensional como consecuencia de una sentencia judicial deberán efectuarse con base en la metodología actuarial que se establezca para el efecto por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.” (Subrayado fuera de texto)

El parágrafo 1° del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 de del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, señala:

“Parágrafo 1°. Los valores equivalentes a las cotizaciones para pensión de vejez que se hubieren efectuado y que no hayan sido tenidos en cuenta al momento del reconocimiento pensional y los cuales den lugar al traslado de aportes a los que se hace referencia en el inciso 4 º del presente artículo, serán suprimidos de forma recíproca entre las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP y la Administradora Colombiana de Pensiones-COLPENSIONES.

Para los efectos de este parágrafo, las entidades previstas en el inciso anterior efectuaran los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

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

### “6.1.1. Activos

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

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

El párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por Cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades de gobierno, indica los siguientes:

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

El párrafo 10 del numeral 2.5. Baja en cuentas y el párrafo 23 del numeral 2.6. Revelaciones de la norma de Cuentas por Cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades de gobierno, indica los siguientes:

### “2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se



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

## 2.6. Revelaciones

23. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 8. Aportes pensionales del Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, señalada:

### “8. APORTES PENSIONALES

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, los aportes pensionales son aquellos que se generan por los tiempos cotizados o servidos por el trabajador, que no se tienen en cuenta para el reconocimiento de la pensión y que han de ser remitidos a la caja, fondo o entidad pública que deba hacer el reconocimiento de la pensión, una vez esta reconozca la pensión a favor del trabajador.

Con la obligación de remitir los aportes pensionales a la entidad que reconoce la pensión a favor del empleado, la entidad que debe trasladar los aportes pensionales debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Por su parte, la entidad que tiene a su cargo el reconocimiento de la pensión debitará la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 480824-Aportes pensionales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Posteriormente, con el giro de los recursos, la entidad que traslada los aportes pensionales debitará la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el pago se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad que traslada los aportes pensionales y la tesorería

centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la entidad que recibe los aportes pensionales debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 138402-Aportaciones pensionales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el recaudo se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad que recibe los aportes pensionales y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Mediante el párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019) y el párrafo 1° del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), se determinó, entre otros, la supresión de trámites y procedimientos de cobro de las deudas a cargo de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad Social en Pensiones.

Por lo anterior, la UGPP reconocerá cuentas por cobrar por aportes pensionales cuando el deudor no se encuentre bajo el alcance de lo definido en los párrafos de los artículos y leyes mencionados en el párrafo anterior. Para los casos en los cuales se tenga un derecho de cobro por aportes pensionales, efectuará el reconocimiento contable de conformidad con lo estipulado en el numeral 8. Aportaciones Pensionales del Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian.

En virtud de lo anterior, se da respuesta a sus inquietudes en los siguientes términos:

Preguntas 1 y 2. Supresión de los derechos de cobro por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación:

Con relación a la supresión de las cuentas por cobrar por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación reconocidas por la UGPP en periodos anteriores a la expedición del Decreto 2106 del 22 de

noviembre de 2019, le corresponde debitar la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditar la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda. En cuanto al deterioro acumulado asociado a dichas cuentas por cobrar, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

En cuanto a la supresión de las cuentas por cobrar por aportes pensiones a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación reconocidas por la UGPP en el año 2019 y antes de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, le corresponde debitar la subcuenta 480824-Aportes pensionales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y acreditar la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda. Así mismo, cualquier deterioro asociado con dichas cuentas por cobrar deberá ser revertido debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 534717-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Si por error la entidad reconoció cuentas por cobrar por aportes pensiones a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación después de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, deberá corregir el error contable atendiendo lo estipulado en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, debitando la subcuenta la subcuenta 480824-Aportes pensionales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Los errores de periodos anteriores se corregirán en el periodo en el que se descubra el error, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-

OTROS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Preguntas 3 y 4. Tratamiento contable de activos contingentes y derechos de cobro por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación que surgieron antes de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019 y no fueron registrados:

En consonancia con el principio de devengo contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones. En ese sentido, con el propósito de reconocer todos los hechos económicos, en el año 2019 la entidad debió efectuar los siguientes registros contables:

a. Actos administrativos que inicialmente llevaron a revelar activos contingentes y que posteriormente adquirieron firmeza, antes de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019:

Teniendo en cuenta que antes de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019 la UGPP paso de tener un derecho posible a un derecho cierto por aportes pensionales a las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación, le correspondía reversar las cuentas de orden debitando la subcuenta 980590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y registrar las cuentas por cobrar y el ingreso, debitando la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480824-Aportes pensionales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

Posteriormente, con expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, la entidad debió efectuar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por aportes pensionales a estas entidades atendiendo al procedimiento para la supresión indicado anteriormente.

b. Actos administrativos que no adquirieron fuerza ejecutoria o firmeza antes de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019:

Le correspondía registrar los derechos posibles en las respectivas cuentas de orden, debitando la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Posteriormente, con expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, la UGPP debía retirar los valores registrados en cuentas de orden por concepto de posibles derechos de cobro por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación, debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

Pregunta 6. Actos administrativos ejecutoriados y en firme que están en discusión judicial:

Como se mencionó anteriormente, no habrá lugar a reconocimiento de cuentas por cobrar por concepto de aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación. Ahora bien, es menester manifestar respecto a los procesos litigiosos que se debe hacer su reconocimiento atendiendo al Procedimiento Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Sobre Cuentas Bancarias.

Pregunta 7. Relevaciones en la supresión de derechos de cobro por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación:

Para la elaboración de las notas a los estados financieros de la UGPP, la entidad deberá efectuar las revelaciones exigidas en cada una de las normas correspondientes a las cuentas afectadas en los procedimientos contables anteriormente señalados, así como todos aquellos aspectos que permitan evaluar el impacto de las normas que ordenaron la supresión de los derechos, y la comprensión expedita para los usuarios de la información contable.

Preguntas 5 y 8. Reconocimiento y posterior supresión de derechos de cobro por aportes pensionales patronales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación:

De conformidad con lo establecido en el párrafo del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019) y el párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), a partir de la entrada en vigencia de tales párrafos, la entidad no debe reconocer derechos de cobro por aportes pensionales a entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300015021 DEL 12-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos-No tributarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos por concepto de transferencia del sector eléctrico según el Artículo 45 de la Ley 99 de 1993.

Doctora  
CARMEN ESTELA HERRERA GUERRA  
Profesional especializado  
Corporación Autónoma Regional de Antioquia-CORANTIOQUIA  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013752 del día 3 de marzo de 2020 en la cual consulta cuales subcuentas debe utilizar para el registro contable de los recursos recibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales por concepto de las transferencias del sector eléctrico.

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 99 de 1993, "Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones", en su Artículo 45º, señala: "Transferencia del Sector Eléctrico. Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, transferirán el 6% de las ventas brutas de energía por generación propia, de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética, de la manera siguiente:

1. El 3% para las Corporaciones Autónomas Regionales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y el embalse, que será destinado a la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto."(Subrayado fuera de texto) (...)

En relación con la normatividad contable pública, la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que contiene las Normas a aplicar por parte de las Entidades de Gobierno, en la Norma de Ingresos, dispone:

## “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 del 26 de noviembre de 2015, y sus modificaciones, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS como, “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.”

De otra parte, la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto N° Radicado CGN N° 20182000027231, dirigido a la Gobernación del Casanare, se pronunció sobre el reconocimiento contable de los ingresos de que trata el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, sobre lo cual concluyó lo siguiente:

“Los recursos que las entidades territoriales reciben según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, contablemente corresponden a ingresos sin contraprestación, que serán

reconocidos cuando la entidad tenga el control sobre el activo, esto es sobre el derecho o la cuenta por cobrar que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Para determinar su clasificación nos remitimos a la definición de Contribución que trae la Corte Constitucional en sentencia C-545/94, según la cual, “comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.”, concepto que en el CGC del Nuevo Marco normativo se presenta en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

## CONCLUSIONES

Los recursos que las Corporaciones Autónomas Regionales reciben según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, corresponden a ingresos sin contraprestación por concepto contribuciones, los cuales serán reconocidos en la contabilidad cuando la entidad tenga el control sobre el activo, esto es sobre el derecho que a su vez da origen al reconocimiento de un ingreso, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

En consecuencia, el reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300017121 DEL 18-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos por el ahora Ministerio del Deporte e Indeportes Boyacá.

Doctora  
LUZ NELLY CORREA CAMACHO  
Contadora  
Instituto Departamental del Deporte de Boyacá  
Tunja, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20205500005742 del 7 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

“Este con el fin de solicitarle concepto sobre la información recíproca que el Instituto Departamental de Boyacá, tiene con el Ministerio del Deporte, ya que en la vigencia 2019 se presentaron diferencias en la información reportada.

INDEPORTES BOYACA realiza convenios con el ahora Ministerio del Deporte para desarrollar su objeto social y para programas específicos como deporte social comunitario, recreemos, supérate, escuelas de formación; programas que nuestra entidad ejecuta en su totalidad, tiene el CONTROL del desarrollo de esas actividades, aporta personal y toda la logística que el desarrollo de dichos programas requiere. Anteriormente se registraban como convenios en administración, por lo que si quedan dineros sin ejecutar se debe devolver el dinero. Pero el 11 de diciembre de 2018 la Contaduría realizó capacitación en la ciudad de Bogotá, para instruirnos sobre este tema en específico, ya que todos los institutos nos encontrábamos con la incertidumbre del manejo de estas operaciones, en la cual se llegó a la conclusión que nosotros si debíamos afectar el estado de resultado, una vez se recibiera el dinero que Coldeportes va girando, no hace el giro en su totalidad, para ejecutar los programas; el Instituto envía los informes con todos los soportes para solicitar el giro total. Que estos convenios no debían seguir tratándose como recursos en administración, si no como una transferencia. De ésta última forma se registró en la vigencia 2019, afectando la

cuenta 442802 y a diciembre 31 causaremos las cuentas por cobrar de los saldos ya ejecutados y que nos quedaron en cuentas por pagar.

Pero el Ministerio del deporte lo sigue manejando como recursos entregados en administración, por lo cual por lo cual nos viene solicitando reclasificaciones según como llevan ellos su contabilidad.

El Instituto para terminar la vigencia se comunicó con el área correspondiente, pero no hemos llegado a un acuerdo ya que, en nuestro concepto nuestros registros se vienen elaborando según la instrucción recibida de la Contaduría General de la Nación.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

(...)

#### 6.1.1 Activos

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

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

(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

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

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 131 de 2019, establece:

## “CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios

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

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

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

(...)

### 1.3. Transferencias

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

#### 1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

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

15. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, estipula:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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

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

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

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

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los

recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, se han llevado a cabo diferentes convenios interadministrativos entre el ahora Ministerio del Deporte e Indeportes Boyacá, y atendiendo a las especificidades de los mismos, es pertinente identificar quién tiene el control de los recursos financieros y asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las entidades involucradas, para lo cual se deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar a cuál de los siguientes escenarios, corresponde la intención de cada acto jurídico celebrado entre las mismas:

#### a. Recursos entregados en administración a Indeportes Boyacá

Indeportes Boyacá, como la entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, Indeportes Boyacá no ejerce control sobre los recursos recibidos y solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos.

Cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, el tratamiento contable será el siguiente:

Cuando Indeportes Boyacá ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración de los recursos financieros, al recibirlos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otro lado, la entidad que entrega los recursos debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS



ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos, el Ministerio del Deporte debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

#### b. Entidad financiadora transfiere la titularidad de los recursos a Indeportes Boyacá

Cuando la entidad entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a Indeportes Boyacá, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por transferencia para la entidad cedente y un ingreso por transferencia para Indeportes Boyacá. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

De acuerdo con la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

##### *i. Transferencia sin condiciones*

Si en el convenio interadministrativo no se han establecido condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el recaudo de los recursos, Indeportes Boyacá deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Así mismo, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos esta reconoce un

débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente deberá registrar un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### *ii. Transferencia condicionada*

Si en el convenio interadministrativo se han impuesto condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, Indeportes Boyacá deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando Indeportes Boyacá inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá el ingreso por subvención y amortizará el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por otra parte, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos reconoce un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente debe registrar un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando Indeportes Boyacá inicie la ejecución de los recursos, informará a la entidad

cedente los recursos ejecutados para que esta amortice el activo diferido, mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

### c. Prestación de servicios

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de hacer, por sí misma o mediante un tercero, obrando por cuenta propia y bajo su riesgo, la entidad responsable de satisfacer el objeto del convenio, debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que Indeportes Boyacá asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones como contratista, se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

#### *i. Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:*

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

Por otra parte, la entidad contratante debe registrar un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el gasto correspondiente.

Si los recursos se entregan a título de anticipo, deberá reconocerlos como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

#### *ii. Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de*

*los recursos:*

Indeportes Boyacá deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio, por tanto, cuando contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Como consecuencia de lo anterior, cuando Indeportes Boyacá entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

-Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

-Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando Indeportes Boyacá reciba los bienes o servicios contratados.

*iii. Reconocimiento de inventarios:*

Cuando Indeportes Boyacá tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios, si éstos están bajo el control de la misma y aún no se ha realizado el ingreso respectivo, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

*iv. Reconocimiento de los ingresos:*

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, Indeportes Boyacá deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (contratante) asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, Indeportes Boyacá reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida

del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, Indeportes Boyacá deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a las obligaciones pactadas, pues se debe llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

En este sentido, a Indeportes Boyacá le corresponde informar el grado de avance del mismo, con el fin de que la entidad contratante amortice el activo reconocido.

Ahora bien, dadas las diferencias en las cuentas recíprocas reportadas por el Ministerio del Deporte e Indeportes Boyacá, se hace pertinente reiterar que las entidades intervinientes tendrán que definir quién tiene el control de los recursos financieros aportados por el Ministerio del Deporte, y asume los riesgos sustanciales. Con base en ello deberán determinar cual de las alternativas de procedimiento contable, expuestas anteriormente, deben aplicar sincronizadamente.

Adicionalmente deberán evaluar la eventualidad de tener que aplicar el numeral 4.3 Corrección de errores, de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, y de ser procedente, ajustar el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas por la inadvertencia o mala interpretación de hechos, y en caso de que estos sean materiales, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001521 del 29-01-2020  
20202300012641 del 05-03-2020

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017521 DEL 26-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos-No tributarios Otros Pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de Multas señaladas en el Código Nacional de Policía por parte de las entidades territoriales, y del porcentaje del 15% destinado a la Policía Nacional. Reconocimiento por el descuento por pronto pago

Doctor  
DAVID NAHUM PESCADOR PINEDA  
Contratista Secretaría de Hacienda  
Gobernación de Risaralda  
Pereira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013662 del día 3 de marzo de 2020 en la cual consulta lo siguiente:

“El decreto 1284 de julio 31 de 2017, por medio del cual se reglamente parcialmente el Código Nacional de Policía y Convivencia Ley 1801 de 2016, estipula en su artículo 2.2.8.4.1, los porcentajes de distribución de los recursos provenientes de las multas por éste concepto. Según lo establecido el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana y el cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

Conforme al párrafo 2 de éste artículo las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional.

A la persona que pague la multa durante los cinco (5) días hábiles siguientes a la expedición del comparendo, se le disminuirá el valor de la multa en un cincuenta (50%) por ciento, lo cual constituye un descuento por pronto pago.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos nos indique el procedimiento del reconocimiento y clasificación del ingreso, del descuento, de la cuenta por cobrar y de la cuenta por pagar correspondiente al 15% que se debe trasladar a la Policía. Adicionalmente las cuentas contables pertinentes.

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 2.2.8.4.1 del Decreto 1070 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Defensa, establece:

“Artículo 2.2.8.4.1. Recaudo y administración del dinero por concepto de multas.

Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (Fonset), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales, (...)

En cumplimiento del párrafo del artículo 180 de la Ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

Parágrafo 1°. El Departamento Nacional de Planeación, la Contaduría General de la Nación y la Contraloría General de la República, tendrán un semestre a partir de la entrada en vigencia del presente decreto para modificar el Formulario Único Territorial (FUT), con el fin de incluir un aparte en el que los alcaldes reporten el valor total del recaudo anual por concepto de multas que dispone el Código Nacional de Policía y Convivencia y de la transferencia a la Policía Nacional de las sumas a que se refiere el inciso 2° del presente artículo, así como los proyectos de inversión y gastos en los que se ejecutaron dichos recursos.

Parágrafo 2°. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e

infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional.”

El artículo 180 de la Ley 1801 de 2016, establece:

“Artículo 180. Multas.

Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. Así mismo, la desobediencia, resistencia, desacato, o reiteración del comportamiento contrario a la convivencia, incrementará el valor de la multa, sin perjuicio de los intereses causados y el costo del cobro coactivo.

(...)

Parágrafo. Las multas serán consignadas en la cuenta que para el efecto disponga las administraciones distritales y municipales, y se destinarán a proyectos pedagógicos y de prevención en materia de seguridad, así como al cumplimiento de aquellas medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía cuando su materialización deba ser inmediata, sin perjuicio de las acciones que deban adelantarse contra el infractor, para el cobro de la misma.

En todo caso, mínimo el sesenta por ciento (60%) del Fondo deberá ser destinado a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad.”

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública,

CUENTAS POR COBRAR

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de



entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

#### 1.4.1. Reconocimiento

(...)

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

(...)” (Subrayados fuera de texto

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece:

#### 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)

##### DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de las devoluciones y descuentos.

##### SE ACREDITA CON:

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

#### CONCLUSIONES

De conformidad con el Decreto 1284 de 2017, los recursos provenientes de las multas señaladas en el Código Nacional de Policía y Convivencia, ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) y el 60% del total de estos recursos se destinan a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un quince por ciento (15%) deberán ser transferidos mensualmente a la cuenta que establezca la Policía Nacional para destinarse a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de estos recursos y de los descuentos que se generen por pronto pago, opera el siguiente procedimiento contable:

#### Reconocimiento de las multas

Cada entidad debe reconocer el porcentaje de la multa que le corresponde mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En el momento en que el contraventor cancele el total de la multa, la entidad territorial en la contabilidad del FONSEP, reconoce un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el 100 % de los recursos recibidos, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIO por el valor que le pertenece, y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro de cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el porcentaje que debe trasladar a la Policía Nacional.

Con el giro de los recursos a la Policía Nacional, la entidad territorial debita la subcuenta 240706-Cobro de cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Policía Nacional, por su parte reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

#### Reconocimiento del descuento por pronto pago

Cuando al infractor se le concede un descuento por pronto pago, en el momento del recaudo, tanto la entidad territorial como la Policía Nacional, registrarán un débito a la subcuenta 419502 Ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS por el valor descontado y un crédito a la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017751 DEL 30-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros Pasivos Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Utilización de la subcuenta 2902-Recursos Recibidos en Administración, para el reconocimiento por parte del ejecutor de recursos del Sistema General de Regalías (SGR), y registro de los saldos no ejecutados para ser devueltos al SGR.

Doctora  
YEIMY YADIRA CAÑÓN SALAZAR  
Subdirectora Técnica de Contabilidad  
Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca-ICCU  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500014682 del día 10 de marzo de 2019, en la cual plantea la siguiente situación:

El 30 de junio de 2018 el Instituto recibió recursos del SGR para dos proyectos de inversión en el Municipio de Cagua. El valor del primer proyecto fue reconocido como recursos recibidos en administración en la subcuenta 290201-En administración, de los cuales solo se ejecutó una parte para cubrir los costos de los contratos, quedando un saldo de \$667.419 sin ejecutar.

Al 31 diciembre de 2018, el saldo no ejecutado fue depurado y cancelado en su totalidad de la subcuenta 290201, utilizando como contrapartida la subcuenta 314515-Cuentas por pagar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Actualmente el Instituto hizo el reintegro de los \$667.419 al SGR y está pendiente el registro contable por no existir saldo en la subcuenta 290201-En administración, para ser cancelado con el egreso del dinero.

Por lo expuesto, solicita se le indique el registro contable pertinente para reconocer el reintegro de recursos no ejecutados al SGR.

Adicionalmente manifiesta que, para reconocer los recursos asignados al segundo proyecto, el Instituto efectuó el registro contable debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías y acreditando la subcuenta 290201-En administración la cual fue cancelada con la ejecución de los recursos, con crédito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS

Con lo anterior quedó el saldo en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías y solicita se le indique el registro contable adecuado para cancelarlo.

De otra parte, con el objetivo de obtener mayor contexto sobre la solicitud se conversó telefónicamente con la consultante quien aclaró que el Instituto actúa en calidad de ejecutor de recursos del SGR cuyo beneficiario es el Municipio de Cogua quien a su vez se beneficiará del producto de generado en la ejecución de los mismos, y también brindó mayor información sobre los registros objeto de la consulta.

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

### **CONSIDERACIONES**

El numeral 15 del procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías, señala lo siguiente:

“15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración.

Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

15.1. Traslado de recursos para la ejecución del proyecto

15.1.1. Registros contables en el SGR

Con el giro a la entidad territorial beneficiaria de la regalía, a la entidad ejecutora del proyecto de inversión o al proveedor de los bienes y servicios del proyecto, el MHCP, en la

contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

#### 15.1.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

#### 15.1.3. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

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

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

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

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los recursos reintegrados.

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

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recibidos.

También la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

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

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

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación se indican los registros que debió efectuar el Instituto para el reconocimiento de los hechos planteados en la consulta de cara a lo dispuesto en el numeral 15-Ejecución de proyectos por una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía cuando el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o no se ha predeterminado la entidad beneficiaria del mismo, del procedimiento del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías (SGR).

Así mismo, se indica la forma de corregir la información de acuerdo lo señalado en la norma de corrección de errores dispuesta en el numeral 4-POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, del Marco normativo para Entidades de Gobierno:

### 1) Reconocimiento de la recepción de los recursos y la aplicación de los mismos

Con la recepción de los recursos, de conformidad con el numeral 15.1.3. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías (SGR), el Instituto le correspondía debitar la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del convenio, se reconocen como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110 DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición. Adicionalmente, como administrador de los recursos no le corresponde acumular en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los mismos, debiendo usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución e informar a la entidad cedente.

### 2) Reintegro de recursos no ejecutados

Cuando la entidad no ejecuta la totalidad de los recursos asignados a un determinado proyecto, recibidos en administración, el saldo no utilizado debe permanecer registrado en la subcuenta 290201-En Administración de la cuenta 2902-REFIBIDOS EN ADMISTRACIÓN hasta tanto se efectúe el reintegro al SGR, momento en el cual se debita esta subcuenta con

crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 3) Saldo en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

Con relación al saldo en esta subcuenta es pertinente precisar que a la luz del numeral 15.1.3. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto, del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General de Regalías (SGR), al Instituto como ejecutor de recursos del SGR no le corresponde reconocer cuentas por cobrar al SGR por la recepción de los recursos. Para el reconocimiento de este hecho el registro correcto es el indicado en el numeral 1 de estas conclusiones.

### 4) Corrección de la información

Para corregir los anteriores registros la entidad debe aplicar la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección De Errores, así:

De conformidad con el procedimiento señalado en el numeral 2 de estas conclusiones, no era viable cancelar el saldo de la subcuenta 290201-En Administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, utilizando como contrapartida subcuenta 314515-Cuentas por pagar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, por cuanto esta cuenta solo era correcto utilizarla para el registro de los efectos por la medición de activos y pasivos con ocasión de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo para entidades de gobierno.

Además, de conformidad con la descripción y dinámica de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dispuesta en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, esta cuenta se debitará con la recepción de recursos y se acreditará con la aplicación de los mismos, es decir con el flujo de recursos a favor de los beneficiarios del pago o por el reintegro al SGR.

En consecuencia, para reconocer el pasivo a favor del SGR por concepto del reintegro de recursos, el Instituto debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION, subcuenta que debe ser cancelada con el respectivo giro al SGR.

De otra parte, con relación al saldo en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, tratándose de un error en el



reconocimiento contable, debe darse de baja en cuentas este saldo, afectando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la Unidad deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000018131 DEL 06-04-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras por contra
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las multas impuestas por la Superintendencia de Subsidio Familiar a favor del FONEDE.

Doctor  
CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA  
Coordinador del Grupo de Gestión Financiera  
Superintendencia de Subsidio Familiar  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500015722, del día 17 de marzo de 2020, en la cual se señala:

“Considerando por la Contaduría General de la Nación en el concepto indicado en el asunto, y en aras de definir claramente la correcta aplicación del mismo por parte de la Superintendencia de Subsidio Familiar-SSF, los miembros del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de la Superintendencia determinaron solicitar alcance a este concepto y tener nuevo pronunciamiento por parte de la Contaduría, teniendo en cuenta la fecha de expedición del mismo y los registros contables que viene realizando la Superintendencia por control y seguimiento en cuentas de orden acreedores, sobre las multas impuestas más intereses así:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DEBITO	CREDITO
<b>939090</b>	<b>OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL</b>	<b>XXXXX</b>	
93909000 1	OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL	XXXXX	
<b>991590</b>	<b>OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA</b>		<b>XXXXX</b>
99159009 0	OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL		XXXXX

De cara a la aplicación de los literales 16, 17 y 18 del Art. 24 de la Ley 789 de 2002, la Superintendencia del Subsidio Familiar impone multas a los administradores, empleados o revisor fiscal de las Cajas de Compensación Familiar a favor del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante-FOSFEC, y no a nombre de la Superintendencia de Subsidio Familiar, así mismo, el recaudo de estas multas e intereses de mora se efectúa en las cuentas bancarias donde cada caja de compensación maneja los recursos de dicho Fondo, para que con ello se otorguen los apoyos a través de subsidios de empleo.

En este caso la Superintendencia realiza la imposición de la multa bajo acto administrativo, ejerciendo el cobro coactivo sobre los actos administrativos sancionatorios para la generación de acuerdos de pago con el deudor y las CCF solo fungen como administradoras de los recursos.

Bajo las premisas anteriores, se genera la inquietud del registro realizado en cuentas de orden acreedoras, en razón, a que estos valores no constituyen para la entidad acreencia que luego de un tiempo la entidad tenga que desprenderse de recursos para su pago o cancelación; de igual esos recursos no son para la Superintendencia.

Por lo anterior comedidamente solicitamos dar alcance al concepto del 12 de noviembre de 2013, para retirar o no lo dispuesto en el mismo, y realizar de ser necesario los ajustes correspondientes de reconocimiento y medición posterior.”

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

### **CONSIDERACIONES**

La Ley 789 del 27 de diciembre de 2002, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo, en el artículo 24 establece:

“ARTÍCULO 24. FUNCIONES Y FACULTADES DE LA SUPERINTENDENCIA DEL SUBSIDIO FAMILIAR. Son funciones y facultades de la Superintendencia del Subsidio Familiar además de las que se establecen en las disposiciones legales:

(...)

7. Fijar con sujeción a los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, los mecanismos y procedimientos contables que deben adoptar las Cajas de Compensación Familiar.

(...)

15. Impartir las instrucciones que considere necesarias sobre la manera como los revisores fiscales, auditores internos y contadores de los sujetos de inspección y vigilancia deben ejercer su función de colaboración con la Superintendencia.

16. Imponer a las instituciones respecto de las cuales tenga funciones de inspección y vigilancia, a los administradores, empleados o revisor fiscal de las mismas, previo el debido proceso, multas sucesivas hasta de dos mil (2.000) salarios mínimos legales diarios vigentes a la fecha de la sanción a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en esta ley, cuando desobedezcan las instrucciones u órdenes que imparta la Superintendencia sobre

violaciones legales reglamentarias o estatutarias. Estas sanciones serán canceladas con cargo al porcentaje de gastos administrativos previstos en esta ley de los ingresos del cuatro por ciento (4%), cuando se trate de sanciones institucionales.

17. Imponer en desarrollo de sus funciones, las siguientes sanciones por violaciones legales, reglamentarias o estatutarias y no por criterios de administración como respeto a la autonomía:

a) Amonestación escrita;

b) Multas sucesivas graduadas según la gravedad de la falta, a los representantes legales y demás funcionarios de las entidades vigiladas, entre cien (100) y mil (1.000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria. El producto de estas multas se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley, y

c. Multas sucesivas a las entidades vigiladas hasta por una suma equivalente a diez mil (10.000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria, las cuales serán canceladas con cargo a los gastos de administración y cuyo producto se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley

18. Sancionar con multas sucesivas hasta de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley, a los empleadores que incurran en cualesquiera de las siguientes conductas: no inscribir en una Caja de Compensación Familiar a todas las personas con las que tenga vinculación laboral, siempre que exista obligación; no pagar cumplidamente los aportes de las Cajas y no girar oportunamente los aportes y cotizaciones a la Caja de

Compensación Familiar de acuerdo con las disposiciones legales; no informar las novedades laborales de sus trabajadores frente a las Cajas.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, en Sentencia 2164 de 2014, el Consejo de Estado prescribe:

“FONDO PARA EL FOMENTO AL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO-Administración por las Cajas de compensación Familiar

La Sala observa que el Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo corresponde a la figura presupuestal del fondo-cuenta, es decir, cuentas especiales creadas por ley sin personería jurídica que simplemente sirven para el manejo de los recursos provenientes del recaudo de las sumas o ingresos previstos en la Ley 789. Las Cajas de Compensación Familiar solo tienen como función administrar los recursos públicos que nutren dicho Fondo, los cuales tienen la destinación específica que señala la ley de su creación o las que la modifiquen o adicionen. En este sentido, es impropio que en la consulta se sostenga que el recaudo de las multas impuestas por la Superintendencia del Subsidio Familiar “va directamente a las Cajas de Compensación Familiar”, dado que, como se ha explicado, tal recaudo ingresa al mencionado fondo -cuenta y las Cajas solo fungen como administradoras del mismo, por lo que bajo ninguna circunstancia pueden apropiarse de esos recursos, toda vez que, se insiste, tienen una destinación específica de carácter público para el cumplimiento de una función Estatal como es el fomento al empleo y la protección al desempleo. Por tanto, la administración del Fondo, radicada en principio en las Cajas de Compensación Familiar, genera una función más de inspección y vigilancia a cargo de la Superintendencia del Subsidio Familiar en el sentido de que los recursos del Fondo se administren y apliquen de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias que lo regulan.

(...)

## II. CONSIDERACIONES

(...)

D. La Superintendencia del Subsidio Familiar se encuentra legitimada para adelantar el cobro coactivo de las sanciones pecuniarias (multas) por ella impuestas

(...)

## 2. Creación y funciones sancionatorias de la Superintendencia del Subsidio Familiar

(...)

f) De los actos administrativos sancionatorios debe distinguirse, por una parte, el vínculo jurídico obligacional que nace de pagar una suma de dinero y, por otra, que el producto de las multas pagadas por los sujetos sancionados por la Superintendencia en cumplimiento de los actos administrativos correspondientes tenga como destino el Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo.

En efecto, como lo dijo la Sala en el Concepto 2040 de 2013, el acto administrativo ejecutoriado que impone la multa origina una obligación dineraria liquidada en el respectivo acto administrativo que solo puede solucionarse mediante uno de los modos de extinción de las obligaciones, siendo el primero de ellos el pago.

El pago efectivo es “la prestación de lo que se debe”, a voces del artículo 1626 del Código Civil, el cual en principio debe ser voluntario. Para el caso concreto, el deudor de la obligación paga porque sabe que, en virtud de un acto administrativo en firme, debe una suma de dinero y quiere solucionar esa situación jurídica.

Pero si voluntariamente no cumple con lo ordenado por el acto administrativo, su carácter ejecutorio y ejecutivo servirá como título de ejecución para adelantar el cobro coactivo por parte de la Superintendencia del Subsidio Familiar y así obtener el pago de las sumas adeudadas las cuales se girarán a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo.

Así las cosas, materialmente y procesalmente la prerrogativa de cobro coactivo es un medio para hacer efectiva la multa, o lo que es lo mismo, “la prestación de lo que se debe”, siendo la prestación debida en el caso de las multas, la suma de dinero a cargo del sujeto vigilado en virtud de la sanción impuesta por esa Superintendencia. Dado que el objeto de la actuación administrativa de cobro es obtener el pago o recaudo de la suma que se debe, una vez ello ocurre culmina la actuación y, por tanto, el destino de los dineros recaudados es una situación ajena al mencionado cobro coactivo;

g) Por expresa disposición de los numerales 16, 17 y 18 del artículo 24 de la Ley 789 de 2002, las sumas recaudadas por concepto de multas impuestas por la Superintendencia del Subsidio Familiar, bien sea en virtud del cobro coactivo o por los pagos que voluntariamente hagan los sujetos sancionados, deberán dirigirse o girarse a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, beneficiario final de los mismos, se insiste, por

disposición legal, extinguiéndose de esta manera la obligación dineraria cuyo origen es el acto administrativo sancionatorio, según se dijo.

Que el Fondo sea beneficiario de los dineros que se recauden a título de las multas impuestas no implica que la Superintendencia pierda competencia para ejecutar sus propios actos sancionatorios, ni mucho menos que deje de responder por los efectos de tales actos. Véase cómo, en el evento de ser demandado uno de esos actos, la legitimación en la causa por pasiva no se traslada al Fondo, por la sencilla razón de que los efectos jurídicos del acto vinculan a quien lo expidió, en este caso a la mencionada Superintendencia, y f) El Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, como se verá más adelante, es un fondo público creado por ley (fondo-cuenta), para apoyar al empleo y para la protección al desempleado, es decir, los recursos que lo integran tienen una destinación específica de carácter público para el cumplimiento de una función Estatal. De esta manera, los recursos recaudados por las multas impuestas financian el cumplimiento de los fines estatales previstos en el artículo 2 de la Constitución Política.

En consecuencia, si bien el producto de las multas pagadas por los sujetos sancionados por la Superintendencia en cumplimiento de los actos administrativos correspondientes tiene como destino el Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, tal circunstancia no anota la potestad de cobro coactivo radicada en esa Superintendencia. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En Concepto Sala de Consulta C.E. 2225 de 2014 del Consejo de Estado-Sala de Consulta y Servicio Civil, establece en el numeral 3 del literal B del punto 2. Consideraciones, lo siguiente:

“3. Por expresa disposición de los numerales 16, 17 y 18 del artículo 24 de la Ley 789 de 2002, las sumas recaudadas por concepto de multas impuestas por la Superintendencia del Subsidio Familiar, bien sea en virtud del cobro coactivo o por los pagos que voluntariamente hagan los sujetos sancionados, deberán dirigirse o girarse a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, beneficiario final de los mismos, por disposición legal, extinguiéndose de esta manera la obligación dineraria cuyo origen es el acto administrativo sancionatorio, según se dijo.

En consecuencia, si bien el producto de las multas pagadas por los sujetos sancionados por la Superintendencia en cumplimiento de los actos administrativos correspondientes tiene como destino el Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, tal circunstancia no anota la potestad de cobro coactivo radicada directamente por la ley en esa Superintendencia.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, en la norma de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, establece:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

### 2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

#### CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.



## 1.4.1. Reconocimiento

(...)

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

(...)" (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Presentación y Presentación de la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.1.1. Activos, determina:

## "6.1.1. Activos

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

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

**CONCLUSIÓN**

En aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, una entidad deberá efectuar el registro del derecho, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir

su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Una vez evaluadas las condiciones para el reconocimiento del activo, se deberá analizar lo dispuesto en la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, toda vez que el ingreso y el derecho por la imposición de una multa económica se podrá reconocer cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se observará lo dispuesto en la Ley y en las reglamentaciones internas de la entidad, y la norma de Cuentas por cobrar, en lo relativo al reconocimiento.

Ahora bien, en Sentencia 2164 de 2014 la sala expresa que, el Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo (FONEDE) presupuestalmente corresponde a la figura de un fondo cuenta, es decir, es una cuenta especial creada por ley sin personería jurídica, que sirve para manejar los recursos que provienen de los recaudos de las sumas previstas en la Ley 789 de 2002.

Por su parte, las Cajas de Compensación Familiar tienen a su cargo la administración del fondo, por lo que deberán gestionar los recursos públicos que entran a este, los cuales serán destinados para el fomento al empleo y la protección al desempleo.

Para efectos contables, a las Cajas de Compensación Familiar les corresponde aplicar los procedimientos contables fijados por la Superintendencia de Subsidio Familiar, los cuales deberán atender los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Igualmente, en el concepto 2225 de 2014 referido en las consideraciones, se expresa que, por disposición de los numerales 16, 17 y 18 del artículo 24 de la Ley 789 de 2002, las sumas recaudadas por concepto de multas impuestas por la Superintendencia de Subsidio Familiar, bien sea en virtud del cobro coactivo o por los pagos que voluntariamente hagan los sujetos sancionados, deberán dirigirse o girarse a favor del FONEDE, toda vez que es el beneficiario final de estos recursos.

Bajo este entendido, se concluye que el dinero recaudado por concepto de multas impuestas por la Superintendencia de Subsidio Familiar, hacen parte de los recursos que conforman el FONEDE y que este es un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por las Cajas de Compensación Familiar, por lo tanto, le corresponde a este último realizar el reconocimiento contable de las multas en cumplimiento del principio de devengo y atendiendo los requerimientos de las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, al estar a cargo de la Superintendencia de Subsidio Familiar el proceso de imposición de las multas previstas en los numerales 16, 17 y 18 del artículo 24 de la Ley 789 de 2002, e incluso el cobro coactivo, le corresponde llevar un control y seguimiento sobre estos eventos. Para esto, se deberá registrar un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con contrapartida en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Con el recaudo de las multas económicas por parte del FONEDE, la Superintendencia de Subsidio Familiar deberá debitar la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditar la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018821 DEL 15-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas de orden acreedoras-Acreedoras de control
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General del Departamento de Magdalena

Doctora  
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO  
Profesional Especializado con Funciones de Contador  
Contraloría General del Departamento de Magdalena  
Santa Marta, Magdalena

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500014092, el día 04 de marzo de 2020, en la cual manifiesta que la Contraloría General del Departamento de Magdalena recauda, en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario, el valor de los fallos proferidos en contra de los gestores fiscales, y que, dichos recursos se reintegran a la dirección del tesoro del departamento o de la respectiva entidad, a través del endoso o la expedición de los títulos judiciales.

Por lo que consulta cuál es el tratamiento que debe darse a este hecho económico, teniendo en cuenta que los recursos referidos no pueden ser utilizados por la Contraloría para generar beneficios económicos futuros, en virtud de que esta sólo tiene la custodia para reintegrarlos.

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

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 1º, 3º, 4º, 53 y 58 de la Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establecen:

“Artículo 1º. Definición. <Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores

públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

(...)

Artículo 3º. Gestión Fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 4º. Objeto de la responsabilidad fiscal. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

(...)

Artículo 12. Medidas cautelares. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

Se ordenará el desembargo de bienes cuando habiendo sido decretada la medida cautelar se profiera auto de archivo o fallo sin responsabilidad fiscal, caso en el cual la Contraloría procederá a ordenarlo en la misma providencia. También se podrá solicitar el desembargo al órgano fiscalizador, en cualquier momento del proceso o cuando el acto que estableció la responsabilidad se encuentre demandado ante el tribunal competente, siempre que exista previa constitución de garantía real, bancaria o expedida por una compañía de seguros, suficiente para amparar el pago del presunto detrimento y aprobada por quien decretó la medida.

Parágrafo. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares dentro del proceso de jurisdicción coactiva y el deudor demuestre que se ha admitido demanda y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, aquellas no podrán ser levantadas hasta tanto no se preste garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado más los intereses moratorios.

(...)

Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes.

(...)

Artículo 58. Mérito ejecutivo. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las Contralorías.”

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

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

Por su parte, el numeral 3 del capítulo II, ibídem, estipula:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

También establece la siguiente descripción de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO:

#### “DESCRIPCIÓN

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

#### CONCLUSIONES

La responsabilidad fiscal, tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público, como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, y en dichos fallos se cuantifica el daño ocasionado al erario para efecto de compensar el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

La Contraloría General del Departamento de Magdalena adelanta procesos de responsabilidad fiscal, en los cuales puede proferir fallos sin responsabilidad fiscal, autos de archivo y fallos con responsabilidad fiscal. En atención a lo anterior, el reconocimiento de estos hechos se deberá realizar de la siguiente manera:

#### **Registro en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal:**

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal, la entidad afectada, con posterioridad a la respectiva la baja en cuentas del activo sobre el cual recae el daño patrimonial, registrará en cuentas de orden el valor correspondiente determinado por el órgano de control, con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-

Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

**Registro del embargo de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios, sin que se haya proferido el fallo:**

En caso de que, previo a que sea proferido el fallo, se reciban los recursos embargados en la cuenta de depósitos judiciales de la Contraloría, en atención al carácter especialísimo de dicha cuenta de depósitos judiciales, lo que implica que estos recursos no cumplan con los requisitos para su reconocimiento como activos, se deberán registrar en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

**Registro del fallo sin responsabilidad fiscal:**

Si la Contraloría profiere un fallo sin responsabilidad fiscal o un auto de archivo, la entidad afectada cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Por su parte la Contraloría, de ser el caso, una vez se realice la devolución de los recursos embargados al gestor fiscal, reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y un crédito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

**Reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal:**

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, la entidad afectada, cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Asimismo, deberá reconocer el valor del fallo con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.



Por su parte la Contraloría, si previo a que fuera proferido el fallo, efectuó embargo de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios, con la emisión del título judicial debitará la subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y acreditará la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

**Traslado del valor de resarcimiento a las tesorerías o entidades respectivas:**

Cuando se realice el reintegro de los recursos a la tesorería, la Contraloría debitará la subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y acreditará la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Simultáneamente, si el reintegro de dicho valor lo recibe una tesorería centralizada, ésta reconocerá los recursos mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por otra parte, la entidad afectada cancelará mediante un crédito la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto CGN N° 20192000056131 del 01 de octubre de 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019121 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por Cobrar-Contribuciones Otros pasivos-Ingresos recibidos por anticipado Ingresos Fiscales-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recaudos por el derecho de uso del espectro radioeléctrico Causación del ingreso por el derecho de uso del espectro radioeléctrico en el Estado de resultados

Doctora  
 LUISA FERNANDA TRUJILLO BERNAL  
 Secretaria General  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500016302 del 27 de marzo de 2020, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento del valor restante de la contraprestación pecuniaria por el derecho de uso del espectro radioeléctrico que será pagadera en diecisiete (17) años, de conformidad con los actos administrativos particulares mediante los cuales se otorgaron los permisos de uso de los bloques de espectro por el término de veinte (20) años a los operadores Comunicación Celular S.A., y Partners Telecom Colombia S.A.S y Colombia Móvil S.A.

Al respecto, la entidad indica que mediante proceso de subasta se otorgaron permisos para el uso del espectro radioeléctrico por el término de 20 años, en los cuales se estableció un valor y forma de pago por el derecho de uso, así:

Resoluciones 325, 326, 327 y 331:

10% a los 30 días calendario siguientes a la firmeza de la Resolución.

70% correspondientes al 5% anual del 2° al 15° año

20% correspondientes al 10% anual en cada uno de los años 16 y 17

Resoluciones 328, 329, 332 y 333:

10% a los 30 días calendario siguientes a la firmeza de la Resolución.  
30% correspondientes al 5% anual del 6 al 11 año  
60% correspondientes al 10% anual del 12 al 17 año

## CONSIDERACIONES

El artículo 75 de la Constitución Política de Colombia, señala: “El espectro electromagnético es un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley. Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético.”

Por su parte la Ley 1978 de 2019, “Por la cual se moderniza el Sector de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones -TIC, se distribuyen competencias, se crea un Regulador Único y se dictan otras disposiciones”, dispone:

“ARTÍCULO 1º. Objeto. La presente Ley tiene por objeto alinear los incentivos de los agentes y autoridades del sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), aumentar su certidumbre jurídica, simplificar y modernizar el marco institucional del sector, focalizar las inversiones para el cierre efectivo de la brecha digital y potenciar la vinculación del sector privado en el desarrollo de los proyectos asociados, así como aumentar la eficiencia en el pago de las contraprestaciones y cargas económicas de los agentes del sector.

(...)

ARTÍCULO 4º. Modifíquense los numerales 1, 7 y 13 del artículo 4º de la Ley 1341 de 2009, que quedarán así:

(...)

7. Garantizar el uso adecuado y eficiente del espectro radioeléctrico, que maximice el bienestar social generado por el recurso escaso, así como la reorganización del mismo, respetando el principio de protección a la inversión, asociada al uso del espectro. Los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones responderán jurídica y económicamente por los daños causados a las infraestructuras.

(...)

ARTÍCULO 11. Acceso al uso del espectro radioeléctrico. El uso del espectro radioeléctrico requiere permiso previo, expreso y otorgado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

El permiso de uso del espectro respetará la neutralidad en la tecnología siempre y cuando esté coordinado con las políticas del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, no generen interferencias sobre otros servicios, sean compatibles con las tendencias internacionales del mercado, no afecten la seguridad nacional, y contribuyan al desarrollo sostenible. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones adelantará mecanismos de selección objetiva, que fomenten la inversión en infraestructura y maximicen el bienestar social, previa convocatoria pública, para el otorgamiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y exigirá las garantías correspondientes. En aquellos casos, en que prime la continuidad del servicio, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones podrá otorgar los permisos de uso del espectro de manera directa, únicamente por el término estrictamente necesario para asignar los permisos de uso del espectro radioeléctrico mediante un proceso de selección objetiva.

(...)

ARTÍCULO 14. Modifíquense el inciso primero, los numerales 3, 6, 11, 20 y 22, y agréguese los numerales 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31 y el Parágrafo del artículo 18 de la Ley 1341 de 2009, los cuales quedarán así:

ARTÍCULO 18. Funciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tendrá, además de las funciones que determinan la Constitución Política, y la Ley 489 de 1998, las siguientes:

(...)

6. Asignar el espectro radioeléctrico con fundamento en estudios técnicos y económicos, con el fin de fomentar la competencia, la inversión, la maximización del bienestar social, el pluralismo informativo, el acceso no discriminatorio y evitar prácticas monopolísticas.”

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno incorporado al RCP por la Resolución 533 de 2015, dispone que la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para esto, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad,

que se aplican en las diferentes etapas del proceso contable, como criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, de los cuales el Principio de Devengo señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, define los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y aquellos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos. En relación con los Ingresos, señala: “Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

Así mismo, el numeral 6.2.3, en esta misma normativa, señala: “Reconocimiento de ingresos. Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

(...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a

aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.”

De otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hacen parte del Marco normativo para estas mismas entidades, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015, actualizadas por la Resolución 425 de 2019, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación, señala:

#### “1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

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

(...)

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

##### 1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

#### 1.4.2. Medición

31. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad. (Subrayados fuera de texto)

(...)

#### 1.5. Revelaciones

33. La entidad revelará la siguiente información:

- a) el valor de los ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo contable mostrando, por separado, los impuestos, las transferencias, las retribuciones, los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales, detallando en cada uno, los principales conceptos;
- b) el valor de las cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación;
- c) el valor de los pasivos reconocidos originados en los recursos recibidos sujetos a condiciones; y
- d) la existencia de cualquier cobro anticipado con respecto a las transacciones sin contraprestación.”

El CGC para las entidades de Gobierno, Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos atender su solicitud:

La información contable preparada por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto en el Marco conceptual para las entidades de Gobierno debe atender a Principios o pautas básicas en el reconocimiento, medición, revelación y presentación de la información financiera. Es así como por el Principio de Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es cuando surgen los derechos que inciden en los resultados del período.

Como el espectro radioeléctrico es un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado, los recursos derivados de su explotación se clasifican en la contabilidad como una Contribución, en la medida que corresponden a la retribución de los usuarios por el uso de un bien que únicamente el estado tiene la facultad de otorgar, concepto que se encuentra enmarcado en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual señala que el ingreso por retribuciones se reconoce cuando los actos administrativos queden en firme y la medición corresponde al valor determinado en los actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los usuarios.

De otra parte, el registro de los hechos económicos en la contabilidad de la entidad, específicamente por los derechos e ingresos derivados de la contraprestación recibida por concepto de los permisos otorgados para el uso del espectro radioeléctrico, deberán concordar con las condiciones económicas señaladas en los actos administrativos expedidos por la entidad y durante el período de tiempo pactado, esto es en los 20 años.

En el anterior contexto, el procedimiento contable a aplicar observará las condiciones pactadas en las diferentes resoluciones, en donde cuando el pago no sea similar al valor del ingreso causado que afecta el estado de resultados, el recaudo se reconocerá en la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuenta que será objeto de amortización afectando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, la materialización del uso del espectro se presenta de manera continua durante el tiempo del permiso, de manera que de acuerdo con los años pactados, la entidad establecerá la alícuota que permita calcular el valor a causar por concepto del ingreso.



Así mismo, en la medida que se agote el saldo a amortizar, causará el ingreso mediante un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la cual se cancelará con los recaudos recibidos.

Es pertinente señalar que la entidad revelará en notas a los estados financieros la información detallada de cada uno de los permisos otorgados, el valor, los ingresos causados, los recaudos recibidos, así como los saldos de los Ingresos recibidos por anticipado y de las cuentas por cobrar.

Según lo anotado, reiteramos que el reconocimiento contable de los hechos económicos se realizará durante el tiempo pactado para el derecho de uso del espectro radioeléctrico, por lo que en atención a la ejecución en el largo plazo, la entidad implementará los procedimientos que permitan el adecuado control interno de los derechos a cobrar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019251 DEL 22-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos-No tributarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos por transferencia del sector eléctrico de conformidad con el artículo 45 de la Ley 99 de 1993

Doctora

CARMEN ESTELA HERRERA GUERRA

Profesional especializado

Corporación Autónoma Regional de Antioquia-CORANTIOQUIA

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 202055000015612, el día 10 de marzo de 2019, en la cual solicita la revisión del concepto 20202000015021 sobre el reconocimiento de la transferencia del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales de conformidad con el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, en los siguientes términos:

“(…)se solicita comedidamente estudiar la posibilidad de revisar nuevamente el tema, en la medida que se considera, que el análisis deber ir más allá de la perspectiva del ingreso y su clasificación, del cual efectivamente no se entrega una contraprestación a la entidad que transfiere el dinero, sino que de acuerdo con la categoría de la contribución, para este caso en particular, existe la obligación de invertir estos recursos en beneficio del mismo sector, ya que éstos tienen destinación específica.

La corte Constitucional en Sentencia C-594 de 2010 define la categoría de la Contribución Parafiscal: las contribuciones fiscales se distinguen de las contribuciones parafiscales (C.P. arts 150-12 y 338), las cuales se encuentran definidas en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del presupuesto Nacional, en los siguientes términos “son contribuciones parafiscales, los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector (ley 179 de 1994, art 12, ley 225 de 1995, art 2).

Lo anterior, se puede evidenciar en la subcuenta 411528-Contribución parafiscal cultura de la cuenta 4115-Rentas parafiscales. Es decir, no se pierde la naturaleza de contribución,

pero se reconoce que los recursos tienen una destinación a un sector específico, similar al de las transferencias recibidas del sector eléctrico.

Sumado a lo anterior, se deben tener en cuenta, los siguientes aspectos:

- El Concejo de Estado en radicado N: 11001030600020180015900 de 27 de marzo de 2019, en sus apartes y su síntesis hace hincapié, en que “las transferencias del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales conservan su carácter de contribución parafiscal, por cuanto tienen la destinación específica de ser aplicadas por las corporaciones para la protección del ambiente y los recursos naturales renovables en el territorio de su jurisdicción y, por tanto, no son de libre destinación”.

Indicando, que este concepto es del año 2019 y es específico para este tema, mientras que la respuesta de la CGN se remitió a la definición de Contribución que trae la Sentencia C-545/94.

- Tanto la cuenta 4115-Rentas parafiscales como la 4110-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación. Es decir, están dentro del mismo grupo.
- Si bien es cierto, dentro de la cuenta 4110-Contribuciones, Tasas e ingresos no Tributarios, existe la subcuenta 411061-(Contribuciones), esta última se aparta de la definición de Contribución Parafiscal, siendo la contribución un genérico que no define con precisión, y por tanto, no debe agrupar los hechos económicos definidos como contribución parafiscal, los cuales tienen su cuenta específica 4115-RENTAS PARAFISCALES.
- El traslado de recursos de las entidades del sector eléctrico hacia las CARS viene rotuladas con el título de transferencias, por lo que debe primar la naturaleza de la contribución parafiscal, contemplada en la subcuenta 4115-RENTAS PARAFISCALES.

La resolución N° 620 de 2015 de la C.G.N., contempla la cuenta 4115-RENTAS PARAFISCALES, como la cuenta que representa el valor de los gravámenes creados por disposiciones legales que afectan un determinado y único grupo social y económico, y se utilizan para beneficio del propio sector.

Cabe anotar, que esta situación incide en la conciliación de las cuentas recíprocas con las distintas entidades.”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 45 de la Ley 99 de 1993, “Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 45. TRANSFERENCIA DEL SECTOR ELÉCTRICO. <Artículo modificado por el artículo 24 de la Ley 1930 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, transferirán el 6% de las ventas brutas de energía por generación propia de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética, de la siguiente manera:

1. El 3% para las Corporaciones Autónomas Regionales o para Parques Nacionales Naturales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto y para la conservación de páramos en las zonas donde existieren.

2. El 3% para los municipios y distritos localizados en la cuenca hidrográfica, distribuidos de la siguiente manera:

a) El 1.5% para los municipios y distritos de la cuenca hidrográfica que surte el embalse, distintos a las que trata el literal siguiente;

b) El 1.5% para los municipios y distritos donde se encuentran en el embalse;

Cuando los municipios y distritos en donde se encuentren instaladas las plantas hidroeléctricas, no sean parte de la cuenca o del embalse, recibirán el 0.2%, el cual se descontará por partes iguales de los porcentajes de que tratan los literales a) y b) anteriores.

Cuando los municipios y distritos sean a la vez cuenca y embalse participarán proporcionalmente en las transferencias de que hablan los literales a) y b) del numeral segundo del presente artículo.

Los recursos destinados a la conservación de páramos serán transferidos a la subcuenta creada para tal fin en el Fondo Nacional Ambiental (Fonam). En el caso donde los páramos se encuentren dentro del Sistema Nacional de Parques Nacionales serán transferidos directamente a la Subcuenta de Parques Nacionales.

Estos recursos solo podrán ser utilizados por municipios en obras previstas en el plan de desarrollo municipal, con prioridad para proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto N° 11001030600020180015900 del 27 de marzo de 2019, M.P. Édgar González López, señala que:

“E. Naturaleza jurídica de las transferencias del sector eléctrico

(...)

Luego, la Corte Constitucional, ante una demanda del artículo 45, en su totalidad, de la Ley 99 de 1993, y el artículo 54 de la Ley 143 de 1994 sobre generación y comercialización de la energía eléctrica, señaló claramente en la Sentencia C-594 de 27 de julio de 2010, que las transferencias del sector eléctrico a las CAR y los municipio y distritos constituía una “contribución parafiscal”

En esa sentencia la Corte Constitucional precisó la naturaleza jurídica de dichas transferencias en la siguiente forma:

“De modo que, para la Corte, si bien las transferencias del sector eléctrico no constituyen en sentido técnico un impuesto de las entidades territoriales, su naturaleza jurídica es la de una contribución específica consistente en mantener o restaurar el medio ambiente afectado por quienes utilizan en su actividad económica recursos naturales renovables o no renovables.

(...)

En cuanto a la categoría de las contribuciones ha indicado que las fiscales se distinguen de las denominadas contribuciones parafiscales (C.P. arts. 150-12 y 338), las cuales se encuentran definidas en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional, en los siguientes términos: “Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector (...)” (Ley 179 de 1994, art. 12, Ley 225 de 1995, art. 2º)

Las transferencias del sector eléctrico responden a esta tipología, como quiera que su imposición deviene del poder de exacción del Estado, afecta a un determinado sector económico-las empresas generadoras de energía-y su destinación está previamente definida a favor de la preservación del medio ambiente. (...)

I. Los intereses moratorios por el pago extemporáneo de las transferencias del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales -CAR

La transferencia del sector eléctrico es una contribución parafiscal, debido a que afecta a un grupo económico determinado, que corresponde a las empresas generadoras de energía, y la ley señaló expresamente que las corporaciones autónomas regionales destinarán los recursos de la transferencia a la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto, esto es, en beneficio de los sujetos pasivos del gravamen, pues los recursos se utilizan para preservar y recuperar la zona afectada por los proyectos desarrollados. Además, los numerales 2 inc. 5 y 3 inc. 4 del artículo 45 de la Ley 99 de 1993 precisaron que los recursos recaudados por los municipios y distritos se invertirán en obras previstas en el plan de desarrollo municipal, con prioridad para proyectos de saneamiento básico y mejoramiento ambiental.

(...)”

#### IV. LA SALA RESPONDE

“1. Teniendo en cuenta que las transferencias del sector eléctrico, son una contribución parafiscal, ¿con la entrada en vigencia del artículo 222 de la Ley 1450 de 2011 modificatorio del artículo 45 de la Ley 99 de 1993, las transferencias del sector eléctrico perdieron su característica esencial de destinación específica?

2. ¿Las transferencias del sector eléctrico son un tributo de libre destinación?”

Con la entrada en vigencia del artículo 222 de la Ley 1450 de 2011, que modificó el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, las transferencias del sector eléctrico a las corporaciones autónomas regionales conservan su carácter de contribución parafiscal, por cuanto tienen como destinación específica la de ser aplicadas por las corporaciones para la protección del ambiente y los recursos naturales renovables en el territorio de su jurisdicción y, por tanto, no son de libre destinación.” (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva contable pública, la Resolución N° 484 de 2017, que contiene las Normas a aplicar por parte de las Entidades de Gobierno, en la Norma de Ingresos, dispone:

#### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

##### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales. 2. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.”

El Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015, expedida por la CGN, y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

#### 1313-RENTAS PARAFISCALES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos por cobrar originados en ingresos públicos creados por disposiciones legales, con base en pagos obligatorios, destinados a recuperar los costos de los servicios prestados, permitir la participación en los beneficios que se proporcionen, o contribuir al sostenimiento de las entidades.

#### 4115-RENTAS PARAFISCALES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los gravámenes creados por disposiciones legales que afectan un determinado y único grupo social y económico, y se utilizan para beneficio del propio sector.” (Subrayado fuera de texto)

El concepto 20182000027231, dirigido a la Gobernación del Casanare, señaló en sus conclusiones:

“Los recursos que las entidades territoriales reciben según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, contablemente corresponden a ingresos sin contraprestación, que serán reconocidos cuando la entidad tenga el control sobre el activo, esto es sobre el derecho o la cuenta por cobrar que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan,

a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Para determinar su clasificación nos remitimos a la definición de Contribución que trae la Corte Constitucional en sentencia C-545/94, según la cual, “comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.”, concepto que en el CGC del Nuevo Marco normativo se presenta en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

Por su parte, el 20202000015021 dirigido a CORANTIOQUIA dispuso en las conclusiones, lo siguiente:

“Los recursos que las Corporaciones Autónomas Regionales reciben según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, corresponden a ingresos sin contraprestación por concepto contribuciones, los cuales serán reconocidos en la contabilidad cuando la entidad tenga el control sobre el activo, esto es sobre el derecho o la cuenta por cobrar que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

En consecuencia, el reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. “

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

El artículo 45 de la Ley 99 de 1993, modificado por el artículo 24 de la Ley 1930 de 2018 determina que Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, debe transferir el 6% de las ventas brutas de energía, donde un 3% será para las Corporaciones Autónomas Regionales o para Parques Nacionales Naturales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentra localizada la cuenca hidrográfica y el otro 3% para los municipios y distritos localizados en la cuenca hidrográfica.

Sobre la naturaleza jurídica de estos recursos, el concepto del Consejo de Estado referido en las consideraciones, determina que las transferencias del sector eléctrico son consideradas contribuciones parafiscales por cuanto son establecidas con carácter



obligatorio por la Ley, afectan a un determinado grupo social o económico (Empresas Generadoras de Energía Eléctrica), y son para el beneficio de las mismas empresas a través de las Corporaciones Autónomas Regionales en la medida que estos recursos deben ser utilizados para la protección del ambiente y los recursos naturales renovables, dentro del cual se encuentran localizadas la cuencas hidrográficas y el área de influencia del proyecto, contribuyendo a mitigar los impactos sobre el ambiente y los recursos naturales que resulten afectados por el proyecto hidroeléctrico.

Por lo expuesto, las transferencias del sector eléctrico para las Corporaciones Autónomas Regionales y para las Entidades Territoriales, cumplen con la definición de Rentas Parafiscales, al tener su origen en disposiciones legales que afectan a un determinado y único grupo social o económico, se utilizan para beneficio del mismo sector, como lo describe la cuenta 4115-RENTAS PARAFISCALES contenida en el Catálogo de General de Cuentas anexo a la Resolución 620 del 26 de noviembre de 2015 y sus modificaciones.

En consecuencia, los recursos que las Corporaciones Autónomas Regionales y las Entidades Territoriales reciben, según lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, corresponden a ingresos sin contraprestación por concepto de rentas parafiscales, los cuales serán reconocidos en la contabilidad mediante un débito en la subcuenta 131390-Otras cuentas por cobrar por rentas parafiscales de la cuenta 1313-RENTAS PARAFISCALES, con crédito a la subcuenta 411590-Otras rentas parafiscales de la cuenta 4115-RENTAS PARAFISCALES.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto CGN con radicado N° 20202000015021 del 12 de marzo del 2020 y el concepto CGN con radicado N° 20182000027231 del 11 de mayo de 2018.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020321 DEL 14-05-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gasto Público Social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por las Entidades Públicas por concepto de donaciones, con el fin de atender la emergencia ocasionada por la pandemia del coronavirus (COVID 19).

Doctora  
AURA MARIA BETANCUR GALLEGO  
Contadora Departamental  
Gobernación de Risaralda  
Pereira-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018892 del día 21 de abril de 2020, en la cual solicita orientación respecto del reconocimiento contable de los ingresos por donaciones que el Departamento va a recibir de entidades privadas y particulares para la atención de la pandemia de COVID-19.

Pregunta si es procedente hacer los registros contables debitando la subcuenta 133712-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando la subcuenta de ingreso 442808 Donaciones.

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente en el capítulo de Ingresos:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

## 9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

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

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

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

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

## 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

(...)

## 1.3. Transferencias

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

## 1.3.1. Reconocimiento

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

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la

normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

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

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

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

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. (...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

“1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud.

#### 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

##### DESCRIPCION

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

##### 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

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

##### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

##### 5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

#### 55-GASTO PUBLICO SOCIAL

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Así las cosas, si las donaciones corresponden a recursos monetarios, las entidades deberán atender de las siguientes alternativas la que corresponda:

1. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, le corresponderá a la entidad reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, y se requiere que la entidad beneficiaria use dichos recursos para una finalidad particular como por ejemplo, adquirir bienes o servicios, que de no ocurrir, el dinero recibido deberá devolverse a la entidad que los transfirió; las entidades receptoras deberán registrar este hecho económico como un activo sujeto a una condición y su contrapartida será un pasivo, el cual se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Al respecto, la entidad receptora deberá debitar la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida acreditar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, se deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. Si previo a la entrada de los dineros la entidad no tuvo evidencia de un derecho pendiente de cobro, no se deberá registrar una cuenta por cobrar en el Estado de Situación Financiera, por lo tanto, el reconocimiento del hecho económico deberá realizarse con la recepción de los recursos para lo cual se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, si las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismo, para esto, se deberá considerar de las siguientes alternativas la que corresponda:



1. Si la donación es de bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la donación es de bienes para que a su vez sean entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tal es el caso de medicamentos o alimentos donados para atender la pandemia del coronavirus (COVID-19). Para ello, se registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a otra entidad de gobierno, se reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si su destinatario es una empresa, se reconocerá un gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si los bienes se asignan o entregan a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020331 DEL 14-05-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gasto Público Social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por las Entidades Públicas por concepto de donaciones, con el fin de atender la emergencia ocasionada por la pandemia del coronavirus (COVID 19).

Doctor  
LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES  
Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018562, el día 19 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Con ocasión de la emergencia generada por el COVID-19 hemos recibido una serie de inquietudes formuladas por los secretarios de hacienda departamentales, que fueron canalizadas a través de la Federación Nacional de Departamentos. Hemos atendido directamente todas aquellas relacionadas con las funciones propias de esta Dirección, no obstante, nos han efectuado la siguiente consulta que consideramos es de su competencia:

4. ¿Cuál es el manejo contable de los recursos recibidos por concepto de donaciones en los entes territoriales?”

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

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente en el capítulo de Ingresos:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

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

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos

producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

(...)

#### 1.3. Transferencias

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

##### 1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

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

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. (...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la

Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

#### “1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud.

#### 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

##### DESCRIPCION

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

#### 5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

## 55-GASTO PUBLICO SOCIAL

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayados fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Así las cosas, si las donaciones corresponden a recursos monetarios, las entidades deberán atender de las siguientes alternativas, la que corresponda:

1. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, le corresponderá a la entidad reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la

cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, y se requiere que la entidad beneficiaria use dichos recursos para una finalidad particular como por ejemplo, adquirir bienes o servicios, que de no ocurrir, el dinero recibido deberá devolverse a la entidad que los transfirió; las entidades receptoras deberán registrar este hecho económico como un activo sujeto a una condición y su contrapartida será un pasivo, el cual se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Al respecto, la entidad receptora deberá debitar la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida acreditar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, se deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.

3. Si previo a la entrada de los dineros la entidad no tuvo evidencia de un derecho pendiente de cobro, no se deberá registrar una cuenta por cobrar en el Estado de Situación Financiera, por lo tanto, el reconocimiento del hecho económico deberá realizarse con la recepción de los recursos para lo cual se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.



Por su parte, si las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismo, para esto, se deberá considerar de las siguientes alternativas, la que corresponda:

1. Si la donación es de bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la donación es de bienes para que a su vez sean entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tal es el caso de medicamentos o alimentos donados para atender la pandemia del coronavirus (COVID-19). Para ello, se registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a otra entidad de gobierno, se reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si su destinatario es una empresa, se reconocerá un gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si los bienes se asignan o entregan a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020371 DEL 14-05-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos o cartera que prescribió o cuya acción de cobro no se puede impetrar por haberse cumplido el término de caducidad. Responsables de la realización del procedimiento de baja en cuentas.

Doctor  
 JORGE EDUARDO CRUZ ORTIZ  
 Alcalde  
 Municipio de El Guacamayo  
 El Guacamayo, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017912, el día 01 de abril de 2020, en la cual manifiesta:

“El Municipio de El Guacamayo presenta en sus estados contables una considerable cartera a su favor por obligaciones de Impuesto Predial Unificado, correspondiente a vigencias anteriores a 2015 y desde incluso el año 1980.

En la administración municipal no obra expediente alguno que permita inferir que se ejerció en tiempo el deber de fiscalización por las obligaciones tributarias referidas, verificándose que ha caducado la facultad de determinación de las obligaciones en los términos que lo establece el Estatuto Tributario Nacional y el Municipal.

Por tratarse de vigencias anteriores al año 2015, actualmente para la administración municipal ya no es viable surtir los actos administrativos de liquidaciones oficiales para determinar las obligaciones en comento y por ende mucho menos poder ejercer acción de cobro alguna.

(...)

Conforme a lo previsto en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, las entidades territoriales tenían hasta diciembre de 2018 para depurar y castigar los valores que representan un estado de cobranza o pago incierto ante situaciones, entre otras, como la antigüedad siendo

imposible ejercer la exigibilidad ante el fenómeno prescriptivo o por carecer de documentos soportes idóneos que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago.

(...)

Revisado los libros contables y estados financieros del Municipio, se verifica igualmente que la administración anterior no surtió el proceso anteriormente referido, por lo que actualmente la entidad refleja valores ante la cartera de difícil o imposible recaudo.

(...)

En virtud de lo anterior y con el fin de que se nos apoye y emita concepto jurídico sobre el asunto, solicitamos se nos indique cuál es el procedimiento actual o normativa a seguir para realizar la respectiva depuración de valores o cartera de imposible recaudo para entidades del orden territorial o cuál es la acción a seguir al respecto.”

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

### **CONSIDERACIONES**

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

#### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable:

#### “3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

## Bienes y Derechos

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

## Obligaciones

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

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

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos de la siguiente forma:

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

(...)

### 6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2 del Capítulo I. de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

## 2.5. Baja en cuentas

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

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

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la realización del proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo cual, siempre que se presenten este tipo cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en



cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso se es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido los funcionarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024811 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable diferencia entre el valor liquidado por la EPS o ARL y el valor reconocido por la entidad por incapacidades laborales. Tratamiento contable por deudas de incapacidades de EPS liquidadas.

Doctora  
EDNA PATRICIA ORTEGA CORDERO  
Subdirector Técnico  
Ministerio de Educación Nacional  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024582, del 22 de mayo de 2020, en la cual solicita concepto sobre ¿Cuál es el tratamiento contable para los menores valores pagados en incapacidades laborales y cómo debe ser el manejo de las deudas por incapacidades de EPS liquidadas?

“1. El Ministerio de Educación Nacional, ha recibido el pago de incapacidades laborales por parte de las entidades del sistema de seguridad social. No obstante, al verificar el valor reconocido por dichas entidades; las prestaciones económicas derivadas de las mismas, no coinciden con los aplicados por nuestra entidad. Se evidencia que el reconocimiento es por menor valor del reconocido al funcionario, lo que genera la siguiente duda: ¿la cuantía de los menores valores reconocidos, se debe registrar como gasto?

2. Y en relación con la deuda que dejaron las EPS que entraron a liquidación obligatoria como son: SALUDCOOP, CAFESALUD, CRUZ BLANCA; nos preguntan ¿Si dichos valores se deben clasificar como cartera no recuperable?”

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 3.2.1.10 del Decreto Único Reglamentario 780 de 2016, establece:

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

326

“Artículo 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. Durante los períodos de incapacidad por riesgo común o de licencia de maternidad, habrá lugar al pago de los aportes a los Sistemas de Salud y de Pensiones. Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período por el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización el valor de la incapacidad o licencia de maternidad según sea el caso.

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales, ARP, el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

Serán de cargo de los trabajadores independientes, la totalidad de las cotizaciones para el Sistema de Pensiones que se causen durante el periodo de duración de una incapacidad o una licencia de maternidad. En el Sistema de Salud, serán de cargo de dichos trabajadores la parte de los aportes que de ordinario corresponderían a los trabajadores dependientes, y el excedente será de cargo de la respectiva EPS.

En ningún caso el Ingreso Base de Cotización que se establece para los eventos que contempla el presente artículo podrá ser inferior a las bases mínimas de cotización que la Ley establece para los diferentes riesgos que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral.

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

En el Sistema General de Riesgos Laborales las Administradoras de Riesgos Laborales reconocerán las incapacidades temporales desde el día siguiente de ocurrido el accidente de trabajo o la enfermedad diagnosticada como laboral.

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar su autoliquidación de aportes al Sistema a través de su empleador, o directamente si se trata de trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o incapacidad.”

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, estipula:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

En complemento, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013 estipula:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.”

El numeral 5. Principios de contabilidad pública, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incorpora al devengo como una de las pautas básicas que orientan el proceso contable, el cual se define en los siguientes términos: “(...) los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, sobre las cuentas por cobrar, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya

incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento. (...)

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera del texto)

La norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, establece la definición y tratamientos de los errores contables, así:

### “4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Diferencias entre el valor liquidado por la EPS y el valor reconocido por la entidad

Se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades de las cuales espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y se darán de baja cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

Por lo tanto, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar a la EPS cuando exista un derecho de recobro por concepto de incapacidades, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia.

Cuando la entidad realice el pago por concepto de incapacidades por un mayor valor al que la EPS está obligada a reembolsar, deberá registrar la diferencia en la subcuenta 510201-Incapacidades, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o en la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS.

De existir un error en el valor imputable al derecho de recobro a la EPS producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente que conllevo a registrar un mayor valor de la cuenta por cobrar respectiva, aplicará el siguiente

procedimiento para la corrección de los errores, según el caso:

a. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fue descubierto en el mismo periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS registrando la diferencia en el resultado del periodo debitando la subcuenta 510201-Incapacidades, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

b. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fueron descubiertos en un periodo posterior al periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 148426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

## 2. Derechos por concepto de incapacidades con EPS liquidadas o en proceso de liquidación

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la entidad para la recuperación de saldos. La reclasificación de los derechos se realizará debitando la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

De manera individual, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la entidad deberá realizar estimaciones de deterioro. La pérdida por deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de



efectivo futuros estimados, que se registrará mediante un débito en la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Ahora bien, cuando las cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, cuando se declara la prescripción de la acción de cobro; cuando no sea legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; cuando se renuncie a ellos ya que la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad; cuando de la valoración de las condiciones crediticias del deudor se deduzca que no tendría bienes que puedan ejecutarse para obtener el pago de las acreencias; entre otras situaciones, habrá lugar a realizar la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar según corresponda.

La baja en cuentas deberá efectuarse por su valor en libros, retirando el derecho de su situación financiera mediante un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR. La diferencia, en caso de existir, se registrará debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Una vez se retiran estos derechos de la situación financiera de la entidad, estos pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la entidad considera que estos requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Es menester manifestar que el deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, corresponde a un registro contable que no muta o varía el derecho en favor de la entidad, pues el hecho de hacer este reconocimiento en la contabilidad, no altera el hecho jurídico, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

El hecho de que se registre contablemente el deterioro o la baja en cuentas, no significa que la entidad pública pueda eximirse de su deber de gestionar el pago de los derechos en su favor que constan en documentos que presten mérito ejecutivo, en atención a que estos registros contables pueden obedecer a situaciones distintas a las relacionadas con extinción del derecho, las cuales pueden variar posteriormente, por lo cual, se debe evaluar cada caso por la entidad.

En este sentido, que la entidad haya registrado deterioros de la cuenta por cobrar no influye en que se cobre el importe total del título ejecutivo más los otros conceptos a que haya lugar; así mismo, cuando la entidad realiza la baja en cuentas, v. gr., en atención a que, una vez realizado el análisis de las condiciones crediticias del deudor, o iniciado el proceso de cobro, se evidencia que no se espera recibir flujos financieros pues el deudor no cuenta con recursos que puedan ejecutarse para obtener el pago, la entidad debería seguir gestionando el cobro ciñéndose a lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, debido a que la situación crediticia del deudor puede cambiar.

Caso contrario ocurriría cuando la entidad realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, como resultado de la extinción del derecho o de la evaluación objetiva y documentada que haga de la relación costo-beneficio, en la que se concluya que el cobro del derecho le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial, pues en estos supuestos, entre otros, no habrá lugar a continuar la gestión del cobro de dichos derechos, ni al reconocimiento contable en concordancia con el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013.

Por lo tanto, corresponde a la entidad realizar un análisis individual de los derechos por incapacidades con EPS liquidadas o en proceso de liquidación, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad, extinción, entre otras, que la misma tenga sobre los derechos registrados en su información contable, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000023281 DEL 18-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gasto Público Social
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por las Entidades Públicas por concepto de donaciones

Doctora  
SOLIRIA BARRIOS CRIOLLO  
Asesorías Tributarias y Contables  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2020550002652, el día 5 de junio de 2020, mediante la cual formula consulta sobre el tratamiento contable de mercados que las entidades del estado reciben de terceros para ser entregados a la comunidad en calidad de donación.

Mediante correo electrónico la consultante aclaró que las entidades del estado a que se refiere la consulta son Entidades de Gobierno.

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

**CONSIDERACIONES**

En relación con el tema consultado la CGN emitió el concepto identificado con N° 20202000020321 del 14 de mayo de 2020, dirigido a la Gobernación de Risaralda, el cual, en las conclusiones, señaló:

“El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que

deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Así las cosas, si las donaciones corresponden a recursos monetarios, las entidades deberán atender de las siguientes alternativas la que corresponda:

1. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, le corresponderá a la entidad reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Si previo a la entrada de recursos se gestan condiciones que permiten tener la certeza de un derecho exigible, del cual se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, y se requiere que la entidad beneficiaria use dichos recursos para una finalidad particular como por ejemplo, adquirir bienes o servicios, que de no ocurrir, el dinero recibido deberá devolverse a la entidad que los transfirió; las entidades receptoras deberán registrar este hecho económico como un activo sujeto a una condición y su contrapartida será un pasivo, el cual se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Al respecto, la entidad receptora deberá debitar la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida acreditar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, se deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito

en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. Si previo a la entrada de los dineros la entidad no tuvo evidencia de un derecho pendiente de cobro, no se deberá registrar una cuenta por cobrar en el Estado de Situación Financiera, por lo tanto, el reconocimiento del hecho económico deberá realizarse con la recepción de los recursos para lo cual se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, si las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismo, para esto, se deberá considerar de las siguientes alternativas la que corresponda:

1. Si la donación es de bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la donación es de bienes para que a su vez sean entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tal es el caso de medicamentos o alimentos donados para atender la pandemia del coronavirus (COVID-19). Para ello, se registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a otra entidad de gobierno, se reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS

TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si su destinatario es una empresa, se reconocerá un gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si los bienes se asignan o entregan a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS. (Subrayado fuera de texto)

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con señalado en las consideraciones, en cumplimiento del marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, los bienes que estas entidades reciban para posteriormente entregarlos en forma gratuita a la comunidad corresponden a ingresos sin contraprestación por concepto donaciones, los cuales serán reconocidos en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que a su vez da origen al reconocimiento de un ingreso, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

En consecuencia, los bienes a que hace referencia la consulta se reconocerán atendiendo la norma de inventarios y de ingresos sin contraprestación del marco normativo para Entidades de Gobierno, debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a la comunidad la Entidad de Gobierno deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL teniendo en cuenta que estos bienes están destinados a cubrir necesidades básicas insatisfechas, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024581 DEL 23-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Emisión y colocación de títulos de deuda Otros ingresos Cuentas de orden acreedoras -Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras -Acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los macrotítulos expedidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago de las devoluciones de saldos a favor en TIDIS. Registro contable de los TIDIS formalizados mediante resoluciones proferidas por la DIAN, y de los pagos de impuestos que recibe la Función Recaudadora en Títulos de Devolución de Impuestos.

Doctor

ENRIQUE CASTIBLANCO BEDOYA

Jefe de oficina de Control Interno

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500021942, el día 01 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“ De acuerdo con lo establecido en la Resolución 193 de 2016 “Por la cual se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable”, y tendiendo en cuenta el artículo 3° el cual expresa que “el jefe de oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad (...)”.

Antecedentes

Los TIDIS (Títulos de Devolución de Impuestos), son títulos emitidos por el Ministerio de Hacienda como mecanismo para devolución de saldos a favor originados en el pago de impuestos, los cuales son negociables y constituyen deuda pública interna, hasta no ser aplicados o utilizados en el pago de Impuestos y la DIAN los administra.

En la contabilidad de la Función Recaudadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, se registraron en los créditos de la cuenta 2230 “Bonos y Títulos de Incentivo” las resoluciones de devolución de impuestos por saldos a favor proferidas en TIDIS debido al monto a devolver, de conformidad con lo establecido en el artículo 862 del Estatuto Tributario, el cual indica: “La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a mil (1.000 UVT) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales sólo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las direcciones de impuestos y de aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición se expedirán a nombre del beneficiario de la devolución y serán negociables.

En el débito de la mencionada cuenta se registran los pagos que efectúan los contribuyentes cancelando o abonando a sus obligaciones tributarias, también de conformidad con el citado artículo del Estatuto Tributario.

Actualmente, la entidad concilia por tercero los movimientos créditos de la cuenta 2230 Bonos y Títulos de Incentivo, con las resoluciones de devolución proferidas y pagadas con TIDIS. Se presenta dificultad, para conciliar los débitos por tercero debido a que por ser los TIDIS títulos valores negociables en bolsa y fraccionables, el TIDI puede ser usado por varios contribuyentes diferentes al titular de la resolución de devolución.

De acuerdo con lo enunciado anteriormente, en la contabilidad de la función recaudadora de la DIAN, la cuenta 2230 tiene la siguiente dinámica:

Se debita con:

- \* Los pagos de impuestos que realizan los contribuyentes y usuarios aduaneros mediante TIDIS.
- \* El valor de los de los (Sic) títulos de devolución de impuestos prescritos (cuando los títulos emitidos superen de un año y no hayan sido redimidos por el contribuyente).

Se acredita con:

- \* El valor de las resoluciones que autorizan devoluciones de impuestos a través de títulos de devolución de impuestos TIDIS, que haya sido debidamente notificadas.



De acuerdo con el catálogo general de cuentas del nuevo marco normativo, para Entidades de Gobierno, la dinámica contable para la cuenta 2230 “Bonos y Títulos de incentivo” es la siguiente:

**\* Descripción:**

“Representa el valor de los títulos emitidos que, por sus características, no han sido clasificados en otras cuentas, dentro de los cuales se encuentran los que sirven como instrumento de pago de impuesto.

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

1. El valor de los costos de transacción originados en la emisión del instrumento.
2. El valor de los intereses pagados.
3. El valor del principal o nominal pagado.
4. El valor del título que se transfiere.

**SE ACREDITA CON:**

El valor de mercado del título en la fecha de emisión o el precio de la transacción cuando no tenga valor de mercado.

El valor del costo efectivo del título.”

Es importante anotar que para tener disponibilidad de proferir resoluciones de devolución en TIDIS, se constituye un macrotítulo que se expide cada año, el cual es administrado mediante contrato-firmado entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con la entidad que se encarga de prestar el servicio de expedición o anotación, registro en cuenta y redención de dichos Títulos de Devolución de Impuestos.

Producto de la Auditoría Especial al Sistema de Control Interno Contable Función Recaudadora a la vigencia 2019, realizada por la Oficina de Control Interno, y teniendo en cuenta las características del pasivo, bajo el nuevo marco normativo y las dificultades que tiene la entidad de conciliar la cuenta con los pagos realizados por terceros diferentes al contribuyente titular a quien se le expidió el título, surgen las siguientes inquietudes:

1. ¿Se debe registrar el valor del macrotítulo de TIDIS que expide cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago de las devoluciones en la contabilidad de la Función Recaudadora? De ser así, en que cuenta sería y cuál sería su contrapartida

2. ¿Los pagos por impuestos que recibe la DIAN en TIDIS, se deben contabilizar en la cuenta 2230? De no ser así, en que cuenta sería y cuál sería su justificación y dinámica

3. ¿El reconocimiento de las devoluciones de impuestos que realiza la DIAN en TIDIS, se debe contabilizar en la cuenta 2230? De no ser así, en que cuenta sería y cuál sería su justificación y dinámica.”

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

### CONSIDERACIONES

En Contrato Interadministrativo N° 72.001-2020, suscrito entre La Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Banco de la República, se precisa:

“(…) hemos convenido en celebrar el presente Contrato Interadministrativo de Mandato, para la administración y demás fines relacionados con los títulos de deuda denominados “Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS”, en el Depósito Central de Valores del Banco de la República, previas las siguientes consideraciones:

(…)

2. Que el artículo 862 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.25.5 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016 establecen que los TIDIS son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y expedidos por resoluciones de las Direcciones Seccionales de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como un mecanismo de devolución de “saldos a favor”, originados en la devolución por el pago de impuestos. Se expiden a un plazo de un (1) año y sólo pueden ser utilizados para el fin descrito. Para el efecto cada contribuyente hace la solicitud en la seccional donde reside, la cual se encarga de ordenar la expedición del título.

(…)

PARÁGRAFO PRIMERO. LA NACION, faculta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante LA DIAN, para que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 862 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.25.5 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016, sea la entidad que se encargue, en desarrollo del presente contrato, de solicitar a EL BANCO la expedición de los TIDIS.

PARÁGRAFO SEGUNDO. El Macrotítulo correspondiente a la vigencia 2020 se expedirá hasta por un monto total de ONCE BILLONES CIENTO TREINTA MIL MILLONES DE PESOS (\$11.130.000.000.000) M/CTE.

CLÁUSULA SEGUNDA-DURACIÓN DEL CONTRATO: La duración del contrato será hasta el 31 de diciembre de 2020, inclusive, previo registro presupuestal. No obstante, cualquiera de las partes podrá darlo por terminado en cualquier tiempo, dando aviso por escrito a la otra con una anticipación no inferior a sesenta (60) días hábiles, sin que haya lugar a indemnización entre las partes.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA -OBLIGACIONES DE EL BANCO: En desarrollo del objeto del presente contrato, EL BANCO se obliga a:

1. Expedir en forma inmaterial en el DCV los TIDIS a que se refiere la Cláusula Primera, a favor de los beneficiarios señalados en las resoluciones expedidas por LA DIAN, incluyendo las resoluciones proferidas en vigencias anteriores a la suscripción del presente contrato. La expedición de tales títulos se efectuará mediante registro electrónico en el DCV en la cuenta de valores que el beneficiario mantenga a través del intermediario financiero que actúe como depositante directo en el DCV, según la información que suministre LA DIAN.
2. Mantener los registros de los TIDIS, en el DCV, hasta su redención anticipada para el pago de impuestos o su caducidad, según lo previsto en el presente contrato, y conforme a las normas legales y a las disposiciones del reglamento del DCV que hace parte del presente contrato, y de los contratos con los depositantes directos, en lo que le sean aplicables. (...)
6. Poner a disposición de LA DIAN la relación de los TIDIS expedidos en el DCV, detallada por intermedio financiero y beneficiario del título y rendir informes de su administración, todo ello en los términos que se convengan en su oportunidad entre LA NACIÓN, LA DIAN Y EL BANCO.
7. Informar a LA DIAN, sobre los TIDIS redimidos anticipadamente para ser aplicados por los contribuyentes al pago de impuestos, en los términos que en su oportunidad convengan entre LA DIAN y EL BANCO. (...)

PARÁGRAFO: En la expedición, redención anticipada, caducidad y, en general, en la administración de los TIDIS, la actuación de EL BANCO estará basada en las instrucciones que le imparta LA NACIÓN a través de la DIAN, y en la información que le suministre los intermediarios financieros que actúen como depositantes directos en el DCV o las infraestructuras del mercado financiero autorizadas por la Superintendencia Financiera de Colombia. En consecuencia, EL BANCO no asumirá ningún tipo de responsabilidad que se origine en retardos, errores u omisiones ocasionadas en la información que tales entidades suministren o deban suministrarle para el desarrollo oportuno y en debida forma de sus obligaciones.

## CLÁUSULA OCTAVA. -OBLIGACIONES DE LA NACIÓN (...)

## B. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:

La Nación a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN deberá:

1. Solicitar a EL BANCO la expedición de los TIDIS, suministrando la información de los derechos reconocidos, correspondiente a las solicitudes aprobadas, acompañada de un ejemplar del respectivo acto administrativo de reconocimiento de los TIDIS, el cual deberá estar suscrito por los funcionarios previamente facultados. Para el efecto, LA DIAN y EL BANCO acordarán las medidas necesarias para garantizar la integridad y seguridad de la información.

2. Controlar que el valor de los TIDIS que solicita expedir a EL BANCO no supere el monto de la emisión efectuada por la NACIÓN.

3. Controlar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 862 del Estatuto Tributario que el valor de los TIDIS que solicita expedir no sea inferior a 1.000 UVT, conforme al valor de la UVT vigente. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA. -UTILIZACIÓN DE LOS TIDIS PARA LE PAGO DE IMPUESTOS: la redención anticipada de los TIDIS para su aplicación al pago de impuestos la efectuará el beneficiario del título a través del DCV, por conducto del respectivo intermediario financiero que sea depositante directo en EL DEPÓSITO. Para el efecto, los intermediarios financieros deberán proceder de conformidad con la reglamentación vigente del DCV.

(...)

## ANEXO TÉCNICO

“CONDICIONES ESPECÍFICAS DE LA ADMINISTRACIÓN DE TIDIS” (...)

## A. CONDICIONES PARA LA ADMINISTRACIÓN DE TIDIS.

(...)

7. Los TIDIS pueden ser transferidos o enajenados por sus titulares por conducto de los depositantes directos, de los sistemas de negociación o de registro de operaciones sobre valores, una vez realizada la anotación en cuenta. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Circular Externa Operativa y de Servicios -DFV -411 del Banco de la República de Colombia del 12 de febrero del 2020, señala:

“3. EXPEDICIÓN DE LOS TIDIS

En desarrollo del objeto del contrato de mandato suscrito con el MHCP (La Nación), para la

administración y demás fines relacionados con los TIDIS en el DCV del BR, el Banco expide en forma inmaterial los TIDIS en el DCV una vez haya recibido la solicitud de la DIAN, o la entidad que haga sus veces, que cumpla con el procedimiento acordado entre las partes. La expedición se efectuará mediante registro electrónico en la subcuenta de valores del beneficiario a través del intermediario financiero que actúe como Depositante Directo en el DCV.

La solicitud de la DIAN, o la entidad que haga sus veces, deberá indicar, entre otros datos, el nombre e identificación del beneficiario de los títulos, el intermediario del sistema financiero que actúa como Depositante Directo en el DCV y el monto de la expedición.

(...)

#### 5. USO DE LOS TIDIS EN EL PAGO DE IMPUESTOS (...)

Las entidades que reciban TIDIS para el pago de impuestos deberán capturar la información de los formularios oficiales para pago de impuestos, teniendo en cuenta el procedimiento establecido por la DIAN y con plena observancia de las demás normas e instrucciones impartidas por dicha entidad para estos eventos.

El BR remitirá a la DIAN la información sobre los TIDIS utilizados en pago de impuestos para los fines que competen a dicha entidad. (...)

#### 6. CADUCIDAD

Los TIDIS caducarán un (1) año después de expedidos. El año se empezará a contar a partir de la fecha en que se efectuó la respectiva anotación en cuenta del beneficiario de la devolución.

Cuando los TIDIS no puedan utilizarse para el pago de impuestos dentro del plazo de vigencia porque sobre ellos recae una medida cautelar, el período durante el cual permanezca vigente la medida no se computará para efectos de determinar la caducidad de los mismos. En consecuencia, una vez se levante la respectiva medida cautelar, seguirá contándose el tiempo que hiciera falta a los títulos para configurar la caducidad y, en concordancia con ello, el DCV habilitará los respectivos TIDIS por el tiempo que les hacía falta para completar el plazo por el cual fueron expedidos.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, en concepto 050 del 3 de julio de 2008, la Secretaría General de Medellín en consulta Jurídica sobre expedición y reposición de Macrotítulos define:

“Para resolver es necesario analizar en primer término la definición de Macrotítulo o Título Global. Se trata de un título representativo de la emisión de valores desmaterializados. Contiene los derechos de una emisión de la cual no se emiten títulos valores independientes. A su vez la Desmaterialización consiste en un mecanismo mediante el cual los emisores -administradores eliminan la expedición de títulos valores en forma física y utilizan el mecanismo de un registro contable o anotación en cuenta (...) para ordenar las inversiones a favor de sus suscriptores o sea que los Derechos electrónicos (desmaterializados) son respaldados en un Macrotítulo, el cual es emitido por el Emisor en representación de la totalidad de la emisión. El valor nominal se determinará de acuerdo con las expediciones de valores que se realicen e informen a la entidad administradora. En este caso el Macrotítulo no circula, ni es negociable. Solo respalda físicamente la mencionada anotación en cuenta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro modo, en Sentencia del Consejo de Estado con Radicado N° 25000-23-27-000-2003-02051-01(16004), se hacen las siguientes precisiones:

“1. Los Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS son títulos que se expiden por parte de las diferentes administraciones de impuestos y aduanas nacionales, para cancelar las devoluciones de saldos a favor de contribuyentes que cumplan las condiciones para ser canceladas por este medio y son redimibles, dentro del año siguiente a su expedición, por parte del depósito de valores autorizado, en este caso DECEVAL S.A., para el pago de impuestos y demás derechos de competencia de la DIAN. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En Sentencia con Radicado N° 11001-03-15-000-2016-00187-00 del 17 de marzo de 2016, el Consejo de Estado señala:

“(...) Sin embargo, su calificación como títulos valores no excluye el hecho de que integren la categoría jurídica especial correspondiente a los llamados títulos de deuda pública (interna o externa), de los cuales hacen parte, pero no exclusivamente, los bonos emitidos por el Tesoro Nacional, los TES y los TIDIS... En suma, se advierte que: i) el pago de los saldos que se generan a favor de los contribuyentes puede realizarse por la DIAN a través de la emisión de Títulos de Devolución de Impuestos -TIDIS-, ii) éstos instrumentos sólo sirven para el pago de impuestos en el año siguiente a su emisión, iii) se expiden a nombre del beneficiario y son negociables; iv) operan como títulos desmaterializados, razón por la cual su existencia se entiende configurada a partir del abono en la cuenta correspondiente y la expedición del certificado por parte de la entidad depositaria, v) la redención del título se perfecciona cuando se imputa su valor al pago de impuestos o de deudas que tenga su titular frente a la DIAN, vi) su vigencia por determinación legal es de un año, razón por la cual el Título de Devolución de Impuestos no puede ser reactivado o renovado en sede administrativa por la DIAN, y vii) son negociables en el mercado secundario, es decir que los

TIDIS pueden ser objeto de traspaso entre particulares pero, en todo caso, sólo pueden ser utilizados para el pago de las obligaciones tributarias dentro del año siguiente a su expedición, independientemente de quién sea su tenedor (...)” (Subrayados fuera de texto)

El artículo 850 y 862 del Estatuto Tributario prescriben:

“ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. (...)

ARTICULO 862. MECANISMOS PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 32 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La administración tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un mil (1.000 UVT) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, por la cual se incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales y se modifica el Catálogo General de Cuentas, establece:

#### “2.2.1.1. Pago de impuestos con TIDIS

En el momento en que la entidad pague una obligación tributaria con TIDIS, debitará las subcuentas de las cuentas 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR o 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA, según el tipo de obligación tributaria, y acreditará la subcuenta “Bonos y títulos emitidos por el gobierno general” de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO. Por su parte, la DIAN o la entidad del nivel territorial que administre

impuestos debitará la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos-TIDIS de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará las subcuentas de las cuentas 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL o 1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES, del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

(...)

##### 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...)

##### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)” (Subrayados fuera de texto)



Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece en el Capítulo II. Pasivos:

#### “1. PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

1. Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

(...)

#### 2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

##### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

(...)

El numeral 3.2.15 del anexo de la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala lo siguiente:

##### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

#### “2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los títulos emitidos que, por sus características, no han sido clasificados en otras cuentas, dentro de los cuales se encuentran los que sirven como instrumento de pago de impuestos.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los costos de transacción originados en la emisión del instrumento.
- 2-El valor de los intereses pagados.
- 3-El valor del principal o nominal pagado.
- 4-El valor del título que se transfiere.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de mercado del título en la fecha de emisión o el precio de la transacción cuando no tenga valor de mercado.
- 2-El valor del costo efectivo del título.

## 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

## DESCRIPCIÓN

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

## 4802-FINANCIEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación.

## 93-ACREEDORAS DE CONTROL

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:  
Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones.

Igualmente, la entidad deberá remitirse a la definición de pasivo para definir el tratamiento contable de los hechos económicos descritos en esta consulta, toda vez que un pasivo será objeto de reconocimiento cuando surja una obligación presente producto de un evento pasado y que para liquidarla, deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor pueda medirse de forma fiable.

Así las cosas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

Punto 1. ¿Se debe registrar el valor del macrotítulo de TIDIS que expide cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago de las devoluciones en la contabilidad de la Función Recaudadora?

Los macrotítulos son los instrumentos que contienen los parámetros para la emisión de TIDIS, y corresponde a un valor global que incluye el nombre de la entidad emisora y el monto total de la emisión.

Así las cosas, un macrotítulo no cumple con las características para ser reconocido como un pasivo en la contabilidad de la Función Recaudadora, toda vez que está instrumentalizando el mecanismo y el valor tope para la posterior emisión de los TIDIS. Por lo tanto la DIAN deberá llevar un control a través de cuentas de orden, con el fin de que el valor de los TIDIS no supere el monto del macrotítulo, por lo tanto, deberá debitar la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditar la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Punto 2. ¿Los pagos por impuestos que recibe la DIAN en TIDIS, se deben contabilizar en la cuenta 2230? De no ser así, en que cuenta sería y cuál sería su justificación y dinámica, y Punto 3. ¿El reconocimiento de las devoluciones de impuestos que realiza la DIAN en TIDIS, se debe contabilizar en la cuenta 2230? De no ser así, en que cuenta sería y cuál sería su justificación y dinámica.

Los saldos a favor autoliquidados por el contribuyente y presentados en las declaraciones tributarias, deberán reconocerse como un pasivo en la contabilidad de la Función Recaudadora mediante un crédito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando los saldos a favor sean susceptibles de ser solicitados en devolución, los contribuyentes o responsables los soliciten, y la DIAN los apruebe, la devolución podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. Las devoluciones de saldos a favor superiores a

1.000 UVT se podrán realizar mediante TIDIS, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición, de conformidad con el artículo 862 del Estatuto Tributario.

Con la expedición de los TIDIS la DIAN Función Recaudadora deberá debitar la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditar la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO. Alternamente deberá disminuir el valor del macrotítulo constituido, para lo cual debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la redención del título, la DIAN deberá registrar un débito en la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, los TIDIS caducan un año después de haber sido expedidos, si dentro de este plazo el tenedor final del título no redime en debida forma los mismos, la DIAN deberá proceder de conformidad con el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, contenido en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Para tal efecto, la entidad debitará la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 480247-Ganancia por baja en cuentas de títulos emitidos, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Es de aclarar que, cuando los TIDIS no puedan utilizarse por el tenedor final dentro del año calendario siguiente después de haber sido expedidos porque sobre ellos recae una medida cautelar, el tiempo durante el cual permanezca vigente la medida no se computará para efectos de determinar la caducidad del título. En ese sentido, la DIAN procederá al registro contable del párrafo anterior cuando se cumpla el tiempo establecido en la ley para su caducidad, una vez levantada la medida cautelar.

Por último, para conservar la trazabilidad de las operaciones, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera, a fin de identificar el hecho

económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000029361 DEL 06-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los beneficios otorgados por el artículo 7 del Decreto Legislativo N° 678 del 2020.

Doctora  
FLOR OMAIRA ROA NÚÑEZ  
Área Contable  
Alcaldía de Tauramena  
Tauramena, Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025682, el día 29 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que mediante el Artículo 7 del Decreto Legislativo 678 del 20 de mayo de 2020, se está otorgando beneficios tributarios, como la rebaja del pago de intereses, sanciones y parte del capital de los impuestos, tasas y contribuciones, me permito solicitarle nos aclare las siguientes inquietudes:

1. ¿Para los casos en que se encuentra ya registrada la cuenta por cobrar por concepto de sanciones, en qué subcuenta debemos reconocer este beneficio?
2. ¿Para el caso del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, que ya tenemos causados en la cuenta por cobrar, debemos utilizar las respectivas subcuentas de la cuenta 4195 Devoluciones y descuentos para reconocer estos beneficios?
3. ¿Para el caso del pago de los impuestos que aún no se encuentran causados contablemente, por ejemplo, el impuesto predial de la vigencia 2020 y donde el contribuyente se acoge al beneficio del descuento de capital? ¿Debe reconocerse contablemente este descuento otorgado en virtud de la aplicación del Art. 7 del Dto. 678/2020? ¿O se registra únicamente el valor recaudado sin reconocer contablemente este beneficio otorgado?”

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

## CONSIDERACIONES

El Decreto Legislativo N° 678 del 20 de mayo de 2020, por medio del cual se establecen medidas para la gestión tributaria, financiera y presupuestal de las entidades territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 637 de 2020, establece en el siguiente artículo:

“Artículo 7. Recuperación de cartera a favor de entidades territoriales. Con el fin de que las entidades territoriales recuperen su cartera y generen mayor liquidez, así como la posibilidad de aliviar la situación económica de los deudores, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y demás obligados accederán a los siguientes beneficios en relación con los impuestos, tasas, contribuciones y multas pendientes de pago a la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo:

- \* Hasta el 31 de octubre de 2020 se pagará el 80% del capital sin intereses ni sanciones.
- \* Entre el 1 de noviembre de 2020 y hasta el 31 de diciembre se pagará el 90% del capital sin intereses ni sanciones.
- \* Entre el 1 de enero de 2021 y hasta el 31 de mayo de 2021 se pagará el 100% del capital sin intereses ni sanciones.

Parágrafo 1. Las medidas adoptadas en el presente artículo se extienden a aquellas obligaciones que se encuentren en discusión en sede administrativa y judicial, y su aplicación dará lugar a la terminación de los respectivos procesos.

Parágrafo 2. En los términos del Decreto 2106 de 2019, las entidades territoriales deberán habilitar medios de pago electrónicos que faciliten el acceso de los contribuyentes a las medidas adoptadas en este artículo.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 2106 del 22 de noviembre de 2019 por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos existentes en la administración pública, indica:

“CAPITULO 11

Transformación Digital para una Gestión Pública Efectiva



(...)

Artículo 17. Transacciones a través de medios electrónicos. Las autoridades deberán habilitar medios de pago electrónicos para las transacciones que se realicen a favor del Estado o de la entidad en relación con el pago de las tarifas asociadas a trámites, procesos y procedimientos. (...)"

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

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

(...)

##### 6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en las siguientes normas:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

#### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

## 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

#### “1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan.

#### 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)

##### DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de las devoluciones y descuentos. (...)

#### 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por concepto de devoluciones y descuentos. (...)" (Subrayados fuera de texto)

### CONCLUSIONES

Punto 1. ¿Para los casos en que se encuentra ya registrada la cuenta por cobrar por concepto de sanciones, en qué subcuenta debemos reconocer este beneficio? Y Punto 2. ¿Para el caso del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, que ya tenemos causados en la cuenta por cobrar, debemos utilizar las respectivas subcuentas de la cuenta 4195 Devoluciones y descuentos para reconocer estos beneficios?

Es de precisar que, la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) solo puede ser utilizada cuando cumpla con su definición, es decir, cuando efectivamente corresponda al reconocimiento de menores valores de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios

como consecuencia de las devoluciones y descuentos, relacionados con ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

En efecto, los descuentos que se origina por la aplicación del Decreto Legislativo N° 678 del 2020 y relacionados con ingresos fiscales, tributarios y no tributarios que se reconocen durante el periodo contable, se deberán registrar en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

Los descuentos relacionados con ingresos fiscales, tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, deberán afectar la subcuenta 589301-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Punto 3. ¿Para el caso del pago de los impuestos que aún no se encuentran causados contablemente, por ejemplo, el impuesto predial de la vigencia 2020 y donde el contribuyente se acoge al beneficio del descuento de capital? ¿Debe reconocerse contablemente este descuento otorgado en virtud de la aplicación del Art. 7 del Dto. 678/2020? ¿O se registra únicamente el valor recaudado sin reconocer contablemente este beneficio otorgado?”

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación

indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos.

Ahora bien, el Decreto Legislativo N° 678 del 2020, confiere a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y demás obligados, unos beneficios relacionados con impuestos, tasas, contribuciones y multas pendientes de pago. Por lo tanto, en el momento del reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso, se deberá determinar si los descuentos que otorga dicho decreto están condicionados, o por el contrario, no existen condiciones que le impidan conocer a la entidad, el valor del ingreso que percibirá por concepto de impuestos.

Así las cosas, los registros contables corresponden:

-Cuando el descuento está condicionado, la entidad deberá registrar los hechos económicos de forma separada.

Para esto, registrará un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Cuando el contribuyente realice el pago del impuesto predial aplicando el descuento correspondiente, la entidad territorial deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y en la 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

-Cuando el descuento no está condicionado, la entidad registrará la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuesto predial neto de descuento, mediante un débito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por último, se precisa que para conservar la trazabilidad del hecho económico, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000031431 DEL 09-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Gastos deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Objetivo del deterioro en los Estados Financieros y su relación con las características fundamentales de la información financiera

Doctora  
PATRICIA ZARAZA IBARRA  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Superintendencia de Sociedades  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029902, el día 1 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

1. ¿Cuál es la razón de ser del deterioro y su objetivo en los Estados Financieros, especialmente el referido a la Cartera?
2. Si un Estado Financiero que refleja la cartera y su respectivo deterioro por los valores y en las cuentas correctas de acuerdo con el marco normativo que le corresponde; ¿porque se ve afectada la razonabilidad?

Lo anterior, teniendo en cuenta los siguientes hallazgos de auditoría, realizados por la Contraloría a la entidad, para la vigencia 2019:

“Hallazgo No 3: Préstamos de Vivienda Funcionarios y Exfuncionarios. Presunta Connotación Disciplinaria y Fiscal. La cuenta presenta un saldo por valor de \$8.733.274.130 al final de la vigencia de 2019, el 8% de la misma, es decir la suma de \$672.344.942, de Prestamos de Vivienda por Cobrar que supera los 5 años de morosidad. Sobreestimado las Cuentas por Cobrar y su contrapartida de ingresos no operacionales.

Hallazgo No 6: Las cuentas por Cobrar -subcuenta multas, con saldo de \$57.077.332.746 al final de la vigencia de 2019, para esta cuenta, el 35% por \$19.895.772.004, supera los 5 años de morosidad, lo cual afecta la razonabilidad de la información financiera.



Hallazgo No 7: En los estados financieros de la Superintendencia de Sociedades, Cuentas por Cobrar subcuenta Contribuciones, con saldo de \$22.276.130.754 al fin de la vigencia de 2019, se observó que el 30% por \$6.636.806.435, supera los 5 años de morosidad. La situación descrita afecta la razonabilidad de la información financiera dado que no revela fielmente los hechos económicos de la entidad contable pública, además, afecta su contrapartida en Ingresos no Tributarios.

Hallazgo 9: En los estados financieros 2019 de la Superintendencia de Sociedades, subcuenta Cuotas Partes Pensionales con saldo de \$2.464.725.956 al final de la vigencia de 2019, el 11% de esta subcuenta por \$269.758.075, supera los 5 años de morosidad. Es por esto que la subcuenta Cuotas Partes Pensionales, se encuentra sobrestimada en \$269.758.075. La situación descrita afecta la razonabilidad de la información financiera dado que no revela fielmente los hechos económicos de la entidad contable pública, y afecta a la contrapartida en gastos no operacionales, Operaciones interinstitucionales.

De los hallazgos transcritos, se evidencia que la contraloría pretende calificar como no razonable la información financiera de la cartera basados en la incobrabilidad de la misma, la cual se informó en las respectivas notas. Esto se debió a que a pesar de que se les explicó por escrito, no tuvieron en cuenta el Deterioro de la Cartera que figura en los Estados Financieros con sus respectivas notas; el cual revela en forma muy técnica la incobrabilidad dando estricta aplicación al marco normativo aplicable a entidades de gobierno y a la política que la misma entidad estableció para cada tipo de cartera. El deterioro de todas las Cuentas por Cobrar suma más del 50% del total de la misma; lo cual muestra en el Estado financiero que la entidad espera recaudar un poco menos del 50% del total de la cartera.

Al final de la Nota 7 está suficientemente explicado que por cada tipo de cartera existe el respectivo deterioro; se explica cómo se calculó y a cuanto equivale.

Igualmente, al final de la Nota 8, se encuentra la explicación del Deterioro de Prestamos por cobrar.”

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

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a las características cualitativas de la información financiera indica:

### **“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

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

##### 4.1.1. Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

(Subrayado fuera de texto)

En relación con las cuentas por cobrar y el deterioro, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

9. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se

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

(...)

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### PREGUNTA 1

Con base en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la información financiera debe cumplir ciertas características fundamentales y de mejora, de manera que esta sea útil a los usuarios en cuanto a rendición de cuentas, toma de decisiones y control. Se consideran características fundamentales de la información financiera, la relevancia y representación fiel.

Por un lado, la información financiera es relevante si es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos, y por consiguiente es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios; y por el otro, representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Ahora bien, el deterioro, para el caso de las cuentas por cobrar, corresponde al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados y se origina en el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Esta estimación debe tenerse en cuenta en el reconocimiento posterior de las cuentas por cobrar ya que el hecho que lo origina afecta la información que se revela en los estados financieros y como consecuencia puede tener un impacto en las decisiones de los usuarios de la información.

En concordancia con lo anterior, el objetivo de esta estimación en los estados financieros en relación con las cuentas por cobrar es lograr una representación fiel del hecho económico considerando el efecto del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias sobre el activo reconocido por la entidad, situaciones que deben ser consideradas también en la planeación financiera de la entidad.

## PREGUNTA 2

La Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable. Sin embargo, es importante tener en cuenta que además de estimar y presentar adecuadamente el deterioro de las cuentas por cobrar, alternamente, la entidad debe aplicar el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y cuando sea procedente efectuar la baja en cuentas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000031481 DEL 02-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

Doctor  
 JAIRO FONSECA GONZÁLEZ  
 Contador General  
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria (AGROSAVIA)  
 Mosquera, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500026962, del día 9 de junio de 2020, mediante la cual plantea interrogantes respecto al registro contable de recursos de regalías por parte de la Corporación Colombiana de Investigación agropecuaria (AGROSAVIA), cuando actúa en calidad de ejecutores de proyectos, en los siguientes términos:

“1. Por medio de un acuerdo suscrito por el OCAD (acto administrativo 1) se determina que AGROSAVIA será el ejecutor del proyecto. No obstante, posteriormente la Corporación deberá acreditar una serie de requisitos para poder iniciar la ejecución de los recursos. En caso de que la Corporación no logre acreditar los requisitos, no podrá ser ejecutora del proyecto. Una vez acreditados los requisitos la secretaria técnica del OCAD emite una



certificación de cumplimiento de requisitos previos al inicio de la ejecución (acto administrativo 2), ¿con cuál acto administrativo deberá reconocerse este hecho económico, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3.1 de la resolución 095 de 2020?

2. La norma de ingresos sin contraprestación establece lo siguiente:

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, **cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo**. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo. **Negrilla fuera de texto.**

Por lo anterior, se pregunta en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, si en estos proyectos se estipulan condiciones, ¿se puede reconocer cómo transferencia condicionada?

3. ¿Cómo se contabilizan los recursos no ejecutados del proyecto?, tanto para la entidad beneficiaria como la ejecutora, si dicha situación se presenta a la finalización del proyecto, es decir años posteriores al reconocimiento, teniendo en cuenta que para la entidad ejecutora el ingreso el cual se reconoció en la reasignación de recursos, de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto de la Resolución 95 de 2020, expedida por la Contaduría general de la Nación.?

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

5. ¿Cuál es el tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora? Es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

6. Si antes del primero de octubre de 2020, se presentan hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento de la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en la resolución 095 de 2020,

¿podría la entidad dar aplicación a esta segunda resolución?, teniendo en cuenta que en el artículo 6 establece que su aplicación será a partir del 1 de octubre de 2020.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en orden que fueron planteados los interrogantes:

En los siguientes términos se da respuesta a cada uno de los interrogantes:

## CONSIDERACIONES

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señala:

“4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)”

Por su parte, la Resolución 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y sus modificaciones, con relación a los documentos soporte de la contabilidad, señala:

### “3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios; para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. (...)"

- Reconocimiento de transferencias condicionadas para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.

El numeral 1.3 de la Norma de ingresos sin contraprestación contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, estipula lo siguiente:

#### "1.3. Transferencias

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

##### 1.3.1. Reconocimiento

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

Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. “

En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo.

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

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

Esta cuenta contiene las subcuentas 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas, así:

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

Esta cuenta contiene las subcuentas 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas.  
(Subrayado fuera de texto)

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y años posteriores al reconocimiento no se ejecutaron los recursos.

Los numerales 4.3.1, 4.3.2 y 4.3.3 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señalan:

#### 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

#### 4.3.2. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios.

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios.

#### 4.3.3. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de naturaleza privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el recaudo de los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se giran a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si los recursos se giran directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública.

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

Los numerales 4, 4.2 y 4.3 del procedimiento del mocionado procedimiento, señalan lo siguiente:

“4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Teniendo en cuenta que el proyecto de inversión puede ser ejecutado por la entidad beneficiaria de la regalía o por otra entidad y que el producto del proyecto, en algunos casos, va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de la entidad ejecutora del proyecto y, en otros casos, se establecerá posteriormente la entidad beneficiaria del producto del proyecto, a continuación, se definen los registros contables para cada una de las situaciones.

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente. (Subrayado fuera de texto)

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto sea pública o privada (...) (Subrayado fuera de texto)

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Los numerales 4.2 y 4.4 del citado procedimiento, señala:

“4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

#### 4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

#### 4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.



Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias. (Subrayado fuera de texto)

4.4. Traslado a otras entidades de los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución de proyectos de inversión con recursos de regalías

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de gobierno y transfiera, a otra entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una empresa y transfiera, a una entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto, ya sea una entidad de gobierno o una empresa, transfiera, a una empresa, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, así como la subcuenta que

corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Por su parte, la entidad beneficiaria del traslado de los bienes debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si se trata de una entidad de gobierno, o la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES si se trata de una empresa.”  
(Subrayado fuera de texto)

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

El numeral 5.1. Políticas contables de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Pública, señala:

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico.

En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con la normatividad expuesta en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) anexo a la Resolución 095 de 2020, expresa que con base en el acto administrativo con el que se aprueba la ejecución del proyecto de inversión, las entidades efectuarán el reconocimiento de los derechos y obligaciones originados por la transferencia de recursos del SGR, refiriéndose al Acuerdo mediante el cual el OCAD designa la entidad ejecutora, aprueba u ordena la ejecución de recursos del SGR de inversión, de conformidad con las disposiciones legales.

La CGN no es la entidad competente para determinar en cuál de los actos administrativos planteados en la consulta, o en ambos, el OCAD aprueba en forma definitiva el proyecto y ordena su ejecución, sino que le corresponde a la entidad con el apoyo de su área jurídica, identificar y establecer en qué momento se formaliza el derecho sobre los recursos que van a ser utilizados en la ejecución del proyecto, y definir cuál es el documento idóneo para respaldar el registro de los hechos económicos, de conformidad con lo establecido Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

1. Reconocimiento de transferencias condicionadas, en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías

La Norma de ingresos sin contraprestación, contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, establece que los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, y que estos ingresos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos, las cuales pueden ser restricciones o condiciones.

Adicionalmente señala que existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

De acuerdo con lo expuesto, habrá lugar al reconocimiento de transferencias condicionadas cuando la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora y por tanto la entidad beneficiaria de las regalías deba transferirle la titularidad de los recursos, y para el efecto, los actos administrativos que aprueban u ordenan la ejecución de recursos del SGR se estipulan condiciones que exigen, por ejemplo, el uso o destinación de los recursos a una finalidad particular que, en el evento de no cumplirse, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad beneficiaria o al SGR. En este caso, la entidad ejecutora solo obtiene los derechos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas el respectivo acto administrativo y los registros contables son los siguientes.

Con el acto administrativo que aprueba el proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, dependiendo si la entidad ejecutora es entidad de gobierno, empresa pública o privada, respectivamente.

Por su parte, la entidad ejecutora reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, si pasado el tiempo la condición no ha sido cumplida, los saldos por los derechos y obligaciones reconocidas por las partes deberán permanecer hasta tanto se cumplan las condiciones, o se efectuó la devolución de los recursos al SGR, según corresponda.

Con el cumplimiento de las condiciones y del principio de devengo, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte la entidad ejecutora debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo si la ejecutora es entidad de gobierno o empresa.

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y posteriormente no se ejecutaron los recursos.

De conformidad con el numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, establece que con el acto administrativo que apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto y la obligación por transferencia o subvención, con la entidad ejecutora del proyecto, según se trate de una entidad de gobierno o una empresa pública. A su vez, este numeral dispone que la entidad ejecutora, bien sea entidad de gobierno o empresa pública, reconozca el derecho y el ingreso por la transferencia o subvención de recursos para la ejecución del proyecto.

Por su parte, el numeral 4.3.2 señala que, con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, o la entidad beneficiaria, según corresponda, reconozca el respectivo activo o gasto y el pasivo por la ejecución del proyecto.

Seguidamente el numeral 4.3.3 del citado procedimiento dispone el giro de los recursos por parte del SGR al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, con lo cual procede la cancelación de los derechos y obligaciones registrados por las partes de conformidad con lo indicado en el numeral 4.3.1.

Hechas las anteriores precisiones se concluye que si las entidades efectuaron el reconocimiento de sus derechos y obligaciones, y finalmente los proyectos no fueron ejecutados, dichos derechos y obligaciones permanecerán registradas en las respectivas cuentas hasta tanto se lleve a cabo la ejecución del proyecto de conformidad con las disposiciones legales, se giren los recursos al proveedor de bienes y servicios por parte del SGR como lo señalan en los numerales 4.3.2 y 4.3.3 del citado procedimiento, o el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD), adopte otras decisiones relacionadas con la ejecución de los proyectos de inversión.

4. Registros contables de la reasignación y ejecución de proyectos, cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor, teniendo en cuenta que al inicio del proyecto no se tiene certeza del valor de cada producto.

Frente a este interrogante, es pertinente precisar que el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, parte de la base que desde la aprobación del proyecto en los actos administrativos se ha establecido el beneficiario del respectivo producto el cual puede ser, para la entidad beneficiaria de la regalía, para otra entidad que se defina posteriormente a la terminación del proyecto, o para la entidad ejecutora, sea pública o privada.

Adicionalmente, es preciso señalar que el reconocimiento de los hechos económicos dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, con el cumplimiento de los principios de contabilidad y de los criterios para el reconocimiento, medición y presentación establecidos en el Marco Normativos que les sea aplicable, y de los procedimientos, expedidos por la CGN.

Por tanto, las entidades involucradas efectuarán el reconocimiento contable de los de los derechos y obligaciones sobre recursos asignados, dependiendo de lo definido en el acto administrativo que aprueba la ejecución de los recursos y asigna la entidad ejecutora del proyecto y conforme a lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías.

Ahora, una vez finalizado el proyecto, si el producto de la ejecución de los recursos va a ser compartido entre la entidad beneficiaria y la ejecutora, las entidades establecerán el valor de los bienes que le corresponde a cada una, y procederán a valorarlos y reconocerlos en su contabilidad aplicando las metodologías de medición que tengan establecido en sus manuales de políticas, y de conformidad con los criterios de reconocimiento, medición y presentación señalados en el Marco Normativo que le sea aplicable.

De otra parte, es necesario precisar que para incorporar en la contabilidad los bienes producto de la ejecución de los recursos, las entidades deberán tener en cuenta la clasificación de acuerdo con

su naturaleza y con la intención que se tiene con dichos bienes, por ejemplo, si van entregarse gratuitamente a un tercero, se clasifica como inventarios y si se utilizarán para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo, o como bienes de uso público si cumplen con esta definición por cuanto están destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Si el producto del proyecto va a ser para un tercero diferente a la entidad beneficiaria de la regalía o de la ejecutora, estas entidades deberán observar lo dispuesto en el numeral 4.2 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual señala:

Con la información sobre la ejecución de los recursos por parte de la entidad ejecutora, la entidad beneficiaria reconocerá el activo o gasto por la ejecución de los recursos, y la obligación para con el proveedor de bienes y servicios. La entidad ejecutora por su parte, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el giro de los recursos por parte del SGR a la entidad ejecutora, esta entidad registrará la recepción de estos recursos mediante un débito en subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; por su parte, la entidad territorial beneficiaria de las regalías reconocerá un derecho en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS y cancela el derecho a la transferencia de los recursos con el SGR.

Con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo por la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y la entidad la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el citado numeral del procedimiento también se encuentran señalados los registros relacionados con el reconocimiento de las retenciones tributarias tanto en la entidad beneficiaria de la regalía como en la entidad ejecutora en calidad de agente retenedor.

De otra parte, cuando los bienes obtenidos en la ejecución del proyecto van a ser trasladados a un tercero diferente de la entidad beneficiaria de la regalía o la ejecutora, el registro contable dependerá de la naturaleza de la entidad que le corresponda hacer el traslado del bien, es decir si se trata de una entidad de gobierno o una empresa pública, y así mismo si el destinatario es una entidad de gobierno, empresa pública o empresa de naturaleza privada, como lo dispone el numeral 4.4 del citado procedimiento.

Ahora, en el evento en que los bienes sean transferidos directamente a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad de gobierno deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. Simultáneamente debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien, según lo señalado en el último párrafo del numeral 4 de estas conclusiones.

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

Sobre el particular, es necesario precisar que mediante la doctrina contable la CGN ha señalado los lineamientos para el registro de varios de los hechos económicos relacionados con el manejo de recursos del SGR, que no están incluidos en la Resolución 470 de 2016 por cuando las normas que los originan fueron expedidas posteriormente, y que estos hechos están siendo regulados mediante la Resolución 095 de 2020 la cual debe ser aplicada a partir del 1 de octubre de este año.

Por tanto, frente a este interrogante, las entidades deberán basarse en el juicio profesional de quien tiene a cargo el proceso contable, para dar aplicación integral al Marco Normativo que le sea aplicable, y a atender lo señalado en la Doctrina Contable Pública. Si definitivamente se presentan hechos económicos que no se encuentran regulados en los Marcos Normativos expedidos por la CGN, ni en la Doctrina Contable, las entidades deberán formular la consulta a la CGN por cuanto no es viable la aplicación anticipada del procedimiento anexo a la Resolución 095 de 2020.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000032351 DEL 10-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de saldos crédito en las cuentas por cobrar por concepto de bonos pensionales clases B y T

Doctora  
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN  
Contadora  
Colpensiones

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500028032 de 16 de junio de 2020, en la cual solicita concepto para determinar, si de acuerdo a la naturaleza operativa y funcional de los Bonos Pensionales, los registros contables que corresponden y se realizan en las cuentas por cobrar deben contemplar los saldos a favor de las entidades (saldos negativos), o, se deben reclasificar en el pasivo como una cuenta por pagar, teniendo en cuenta que estos recursos en la mayoría de los casos son compensados con el mismo deudor y no se genera una salida de recursos.

Sobre el asunto la entidad señala:

“(…) la dinámica funcional del tema de liquidación y cobro de Bonos Pensionales Tipo B y T que realiza Colpensiones a los concurrentes correspondiente a entidades empleadoras públicas, para garantizar el financiamiento de pensiones que incluyen tiempos públicos no cotizados al Régimen de Prima Media:

- Bonos Pensional Tipo B: emitidos y pagados por las entidades públicas por funcionarios públicos que se trasladaron de las Cajas liquidadas o Fondos de previsión pública, al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado por Colpensiones, con posterioridad a la entrada en vigencia el Sistema General de Pensiones
- Bono Pensional Especial Tipo T: financian pensiones de servidores públicos vinculados con entidades públicas que cotizaban al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado hoy por Colpensiones antes de la entrada en vigencia el Sistema General de Pensiones

Procedimiento General:

1. Cuando se reconoce una pensión que incluye tiempos públicos no cotizados al RPM, posteriormente, se liquidan y cobran los Bonos Pensionales, a cada una de las entidades concurrentes en la pensión

2. Una vez constituido el Título Ejecutivo Complejo, esto es, 1) Acto Administrativo de reconocimiento pensional, 2) Liquidación del Bono, y, 3) Cuenta de Cobro, se llevan a cabo los registros contables en las cuentas por cobrar destinadas para tal fin, reflejadas en los estados financieros de Colpensiones

3. Posterior al cobro y al registro contable efectuado, las entidades pueden: 1) Objetar, 2) pagar con recursos propios, 3) pagar con recursos del Fonpet, 4) Solicitar cruce de cuentas

4. En el caso de objetar la deuda, Colpensiones analiza la objeción, y en caso de proceder, debe reliquidar el bono pensional, facultados en el artículo 17 de la Ley 549/99 que establece: “Cuando sea necesario reliquidar bonos ya expedidos que no se encuentren en firme, por razón del cambio en la forma de cálculo de los bonos o por error cometido en la expedición, la entidad emisora procederá a reliquidar el bono, anulando el bono inicial y expidiendo uno nuevo...”; este procedimiento de reliquidación en algunos casos, genera saldos negativos o saldos a favor del deudor (ocasionados por pagos realizados por los concurrentes previo a la reliquidación) y/o saldos positivos a favor de Colpensiones. (Subrayados fuera de texto)

5. Los saldos negativos que se generan (saldos a favor de los deudores) de acuerdo al comportamiento de las dinámicas operativas para el tema de Bonos Pensionales, son objeto de compensación de deudas recíprocas de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 del Decreto 1513 de 1998 “...Las entidades públicas y el Instituto de Seguros Sociales podrán compensar las obligaciones exigibles recíprocas que surjan de la devolución de aportes y bonos o cuotas partes de bonos pensionales a favor del ISS, con base en los valores determinados por el emisor, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley...” (Subrayado fuera de texto)

6. Los saldos negativos (saldos a favor de las entidades deudoras), se reflejan también en los estados de cuenta de cada deudor, con el fin, que los deudores tengan conocimiento y se puedan cruzar o compensar con otros bonos que presentan deuda.

En razón a lo anterior, la cuenta 132502 de los Estados Contables de los fondos de Reserva de Vejez, Invalidez y Sobreviviente con su respectiva contrapartida en el patrimonio, subcuenta 310601 Capital de los Fondos de pensiones, refleja adecuadamente la naturaleza

de los Bonos pensionales tipo B y T (cuentas por cobrar que generan Ingresos) al revelar los cobros, reliquidaciones, aplicación de pagos y saldos a favor (saldos negativos) por concepto de Bonos Pensionales.”

En comunicación telefónica funcionarios de la entidad manifestaron que los saldos crédito corresponden a las cuentas auxiliares por tercero, ya que los saldos de las subcuentas y cuentas presentados en la información financiera muestran saldos positivos y además que en el evento de modificar la liquidación inicial del bono, se realiza un ajuste al valor ya reconocido.

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno, define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, señalando al respecto:

### “6.1.1. Activos

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

(...)

### 6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

(...)

## 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, actualizadas mediante Resolución 425 de 2019, en el Capítulo II del Anexo, en relación con las Cuentas por Pagar, señala:

### “3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el CGC adoptado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2483-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES, como: “Representa el valor de las obligaciones originadas en el conjunto de prestaciones y reconocimientos económicos a cargo de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los pagos de las obligaciones pensionales y otras prestaciones económicas.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones pensionales y otras prestaciones económicas.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

Cuando Colpensiones liquida una pensión que incluye tiempos no cotizados al RPM, la entidad en donde prestó sus servicios el beneficiario, como concurrente debe trasladar los respectivos aportes a través de bonos pensionales.

La liquidación del bono pensional es realizada por Colpensiones y por el resultado registra el derecho de cobro en cuentas por cobrar; estos bonos son objeto de aprobación o modificación por parte de las entidades responsables del pago y en el evento de reliquidación puede presentarse un mayor o menor valor al registrado inicialmente por Colpensiones.

Ahora, en razón a que los saldos de las cuentas por tercero, correspondientes al valor registrado en cuentas por cobrar presentan saldos negativos, es procedente revisar el procedimiento aplicado al momento de recibir el pago del bono pensional, considerando lo siguiente:

a) Cuando se presenten diferencias entre el valor de la liquidación final del bono con el valor inicialmente reconocido, la cuenta por cobrar ya registrada deberá ajustarse, de manera que la Contabilidad presente derechos ciertos en el valor de las Cuentas por cobrar y evitar así que se presenten saldos crédito que aun cuando son compensados posteriormente, pueden distorsionar el valor real de los bonos liquidados.

Ahora bien, cuando de conformidad con el artículo 17 de la Ley 549 de 1999, mencionada en su solicitud, se trate de la reliquidación de bonos ya expedidos que no se encuentren en firme, en donde se modifica el valor, se anula el bono inicial y se expide uno nuevo, procede reversar el valor inicialmente reconocido y registrar la cuenta por cobrar por el valor de la liquidación finalmente aceptada.

b) En el evento que Colpensiones reciba de la concurrente valores superiores al valor de la liquidación final del bono, reconocerá un pasivo por el saldo a favor de la concurrente, así la devolución por el mayor valor pagado se realice mediante el desembolso de efectivo o con el cruce del saldo de otra cuenta por cobrar con la misma entidad, pasivo que será reconocido en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2483-OBLIGACIONES DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038061 DEL 21-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las incapacidades

Doctor  
 JORGE WILLIAM ARREDONDO ARANGO  
 Vicerrector Administrativo y Financiero  
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030762, del 06 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, realiza el registro contable de incapacidades conforme a lo establecido en la doctrina contable pública para Entidades de Gobierno, esto es, debitando la cuenta 1384 otra cuenta por cobrar y acreditando la cuenta 2511 beneficios a empleados a corto plazo, esto una vez conocida por parte del empleado la novedad de incapacidad.

Sin embargo existen casos en los que la novedad de incapacidad no es conocida por la Institución, dichos casos, hacen referencia puntualmente a los docentes que pertenecen a la nómina de cátedra, dichos docentes no presentan a la Institución la incapacidad que emite la EPS, debido a que estos docentes cumplen con su tiempo de clase, es decir las horas cátedra semanales que contrataron con la Institución, cumpliendo con el trabajo asignado en su totalidad cabe resaltar que dicho tiempo se repone una vez se supere el periodo de incapacidad en común acuerdo con la facultad y los estudiantes.

Dado lo anterior, la Institución procede a liquidar la nómina mensual sin ningún concepto asociado a incapacidad toda vez que como se mencionó anteriormente no se conoce la novedad de incapacidad, lo que conlleva a un registro contable de la siguiente manera, debito a la subcuenta 720803 sueldos y salarios y crédito a la subcuenta 251101 nómina por pagar.

Posteriormente, las entidades promotoras de salud EPS consignan el recurso correspondiente a incapacidad, enviando como soporte la relación de empleados incapacitados durante cierto periodo, cuando en dicho listado se relaciona un docente de cátedra, el registro contable que se realiza es, débito a la subcuenta 111006 y crédito a la subcuenta 480826, esto debido a que previamente se reconoció un costo por sueldos en su totalidad. (...)

Lo antes expuesto, es el registro contable que la Institución realizó hasta el año 2019, cabe resaltar, que los hechos económicos ocurren en el mismo periodo contable. (...)

En consecuencia, la consulta que se eleva a la Contaduría General de la Nación es la siguiente: teniendo en cuenta que a los docentes de cátedra se les paga la totalidad de su salario y que tiempo después la Institución recibe los recursos de la EPS por el reconocimiento de dicha incapacidad, como se debe registrar contablemente esta transacción, considerando que el costo se afectó por el 100% del salario pagado al docente y considerando además la observación realizada por el ente de control.”

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

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 3.2.1.10 del Decreto Único Reglamentario 780 de 2016, establece:

“Artículo 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. Durante los períodos de incapacidad por riesgo común o de licencia de maternidad, habrá lugar al pago de los aportes a los Sistemas de Salud y de Pensiones. Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período por el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización el valor de la incapacidad o licencia de maternidad según sea el caso.

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales, ARP, el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores

dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

Serán de cargo de los trabajadores independientes, la totalidad de las cotizaciones para el Sistema de Pensiones que se causen durante el periodo de duración de una incapacidad o una licencia de maternidad. En el Sistema de Salud, serán de cargo de dichos trabajadores la parte de los aportes que de ordinario corresponderían a los trabajadores dependientes, y el excedente será de cargo de la respectiva EPS.

En ningún caso el Ingreso Base de Cotización que se establece para los eventos que contempla el presente artículo podrá ser inferior a las bases mínimas de cotización que la Ley establece para los diferentes riesgos que conforman el Sistema de Seguridad Social Integral.

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

En el Sistema General de Riesgos Laborales las Administradoras de Riesgos Laborales reconocerán las incapacidades temporales desde el día siguiente de ocurrido el accidente de trabajo o la enfermedad diagnosticada como laboral.

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar su autoliquidación de aportes al Sistema a través de su empleador, o directamente si se trata de trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o incapacidad.”

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, estipula:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”



En complemento, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013 estipula:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.”

El numeral 5. Principios de contabilidad pública, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incorpora al devengo como una de las pautas básicas que orientan el proceso contable, el cual se define en los siguientes términos: “(...) los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, sobre las cuentas por cobrar, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera del texto)

La norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, establece la definición y tratamiento de los errores contables, así:

#### “4.3. Corrección de errores

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

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

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

En los numerales 2.1.1 y 2.1.2 del anexo de la Resolución 193 de 2016 que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

#### “2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados

financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo o causación.

En relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en las normas laborales, la entidad debe cancelar al empleado, se registra un débito en la subcuenta 720804-Contribuciones imputadas de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tenga un derecho de reembolso por parte de las EPS o ARL, se registra un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, se utilizará la subcuenta 251108-Licencias. El pasivo se cancelará con el giro del pago al funcionario, y el derecho con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS o ARL correspondiente.

En ese sentido, la entidad deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable y asegurar el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. Al fortalecer los canales de comunicación que garanticen el flujo de información, cuando el docente notifique la

incapacidad, esta información llegará al área contable y se efectuará el reconocimiento de forma oportuna, esto es, en la nómina del mes en el cual el funcionario estuvo ausente.

En el evento particular en el que el valor de la incapacidad que por ley debe ser asumida por la EPS o ARL, haya sido reconocido como costo conjuntamente con el valor de la nómina, la entidad deberá corregir el error mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 720803-Sueldos y salarios de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL, siempre que el ajuste se realice en el mismo periodo, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando el ajuste se realice en un período contable diferente.

Reconocer el reintegro por parte de la EPS o ARL como un ingreso por recuperaciones en el mismo periodo contable, tal como se plantea en el contexto de la consulta, no es correcto, toda vez que, corresponde a un menor valor del costo por el servicio prestado y, en cumplimiento con la normativa laboral vigente, si se tenía el derecho de reembolso, la entidad debió reconocer la cuenta por cobrar dentro de la información financiera y efectuar las gestiones de cobro correspondientes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038791 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros globales en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) utilizando para la identificación de terceros un código genérico. Reconocimiento de ingresos por aportes de nómina

Doctor  
 JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500029742, el día 30 de junio de 2020, en el cual solicita concepto sobre el reconocimientos de ingresos por aportes parafiscales, de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo, en los siguientes términos:

“La ley 89 de 1988 “Por la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones” señala:

“Artículo1º. A partir del 1 de enero de 1989 los aportes para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-ordenados por las Leyes 27 de 1974 y 7ª de 1979, se aumenta al (3%) del valor de la nómina mensual de salarios.

PARAGRAFO 1º. Estos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 7 de la Ley 21 de 1982 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales -ISS-o los de subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario Industrial y Mineros.

(...)

PARAGRAFO 3º. Las entidades del sector público liquidarán y pagarán el aporte correspondiente al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF o al Instituto de Seguros

Sociales-ISS en la misma oportunidad en que liquidan y pagan el subsidio familiar los respectivos organismos, sin que medie cuenta de cobro.

Con el fin de realizar el reconocimiento del ingreso en el período contable e incorporarlo en sus Estados Financieros, actualmente el ICBF genera una causación global de aportes parafiscales que se hace al Nit.Genérico 999.999.999, basados en estadísticos de recaudo de la entidad, porque es imposible obtener el dato de manera individual, en razón a que se poseen más de 130.000 aportantes, adicional las novedades que se presentan en una liquidación, como son vacaciones, despidos, licencias, contrataciones nuevas entre otras, por tal motivo se realiza la proyección de los ingresos basados en los históricos estadísticos de manera global, por este concepto.

El dato registrado puede tener margen de error, por las razones anteriormente expuestas, ya que el ICBF solo puede tener el dato exacto en el momento que se genera el recaudo efectivamente realizado por los aportantes, a partir de este, se genera el ajuste a la contabilización registrada de manera inicial, que es registrada en el Sistema SIIF NACION al Nit. Genérico 999.999.999, y de manera individual es su sistema de apoyo SIREC.

Este procedimiento fue aplicado con el fin de dar cumplimiento al principio de causación, basado en una proyección estadística, lo anterior teniendo en cuenta la solicitud efectuada por la Contaduría General de la Nación y Contraloría General de la República, a partir de la vigencia 2016, cuya información viene siendo presentada en las diferentes Auditorias que ha realizado la Contraloría General de la República.

(...)

En este momento la forma de reconocimiento global y no de forma individual en el periodo contable, está siendo sujeto de observaciones por parte de la Contraloría General de la República, por el reporte de Operaciones Reciprocas, ya que indican que existe una subestimación en los ingresos y cuentas por cobrar a nivel individual, ya que el ICBF reporta el ingreso basado en lo realmente recaudado, de acuerdo con lo anteriormente expuesto.

Por tal motivo, de manera atenta solicito conceptuar como máximo órgano en materia contable: Referente al procedimiento que posee el ICBF ante el reconocimiento del Ingreso generado de forma global al Nit Genérico, teniendo en cuenta un histórico estadístico, a razón de la imposibilidad del reconocimiento individual, hasta que no se genere el recaudo efectivo.”

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

## CONSIDERACIONES

El artículo 2.9.1.2.16., del Decreto 1068 de 2015 Artículo 2.9.1.2.16. Cumplimiento de las normas que rigen la gestión financiera pública.

El uso del SIIF Nación no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de las disposiciones orgánicas, legales y reglamentarias en relación con la programación, aprobación, modificación y ejecución de sus presupuestos, así como de la aplicación de las normas contables vigentes. “(Subrayado fuera de texto)

Además, el numeral 3.2.11 de la Resolución 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuso lo siguiente:

“3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, hace referencia a que la información financiera preparada por las entidades debe ser útil, esto es que cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, así como con las pautas básicas o principios de contabilidad, en las diferentes etapas del proceso contable de los cuales es pertinente hacer referencia a los principios de Devengo y de Período contable, definidos como:

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

“Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.”

Esta misma normatividad en relación con los elementos de los estados financieros, señala:

“6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

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

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

#### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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



Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos (...)

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, en el numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones, señala:

“27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

#### 1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

29. Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable posterior a la ocurrencia del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el periodo en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Norma de Cuentas por Cobrar contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones establece que:

#### “2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

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

Por su parte, la Norma de Corrección de Errores contenida en el mismo Marco Normativo, define:

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

#### 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(Subrayado fuera de texto)

(...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Con relación a la situación descrita en la consulta sobre la forma como actualmente la entidad está haciendo el reconocimiento de los derechos e ingresos de los aportes de nómina, con base en proyecciones estadísticas, es preciso advertir que este proceder contraviene lo dispuesto en el Marco conceptual y el Marco Normativo de las entidades de gobierno, en lo relacionado con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, así como los criterios que deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los Estados Financieros de la entidad.

Así mismo, respecto al reconocimiento del ingreso en forma global, utilizando para el efecto un NIT genérico por la imposibilidad de hacerlo de manera individual, a través de la Sistema integrado de Información Financiera (SIIF), es de precisar que, el artículo 2.9.1.2.16., del Decreto 1068 de 2015 indica que el uso del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) no exime a los usuarios de la responsabilidad en el cumplimiento de la normatividad contable vigente, entre otras cosas, la de identificar de manera individual los bienes, derechos y obligaciones, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3.2.11 del anexo a la Resolución 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”.

Por lo anterior, el procedimiento para reconocer los ingresos objeto de la consulta, es el siguiente:

De acuerdo con lo estipulado en Marco conceptual y la Normas para el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos para las entidades de Gobierno, en los Ingresos sin contraprestación están incluidas las retribuciones a las cuales corresponden los aportes sobre la nómina. Estos hechos se reconocerán en la contabilidad cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, la entidad tenga el control sobre el activo, el mismo pueda ser medido con fiabilidad, y sea probable el flujo de beneficios económicos futuros hacia la entidad.

Para el efecto, El ICBF deberá definir en sus procedimientos administrativos y operativos la forma de obtener la información para efectuar el reconocimiento en el periodo contable, es decir, entre 1 de enero al 31 de diciembre, atendiendo lo dispuesto en el principio de Devengo, con base en las liquidaciones privadas presentadas por las entidades obligadas a realizar el aporte a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA).

Ahora, para el registro del aporte del último mes del año, el ICBF reconocerá el ingreso en el resultado del período, con base en las liquidaciones presentadas por los aportantes, cuando se conozcan antes de la autorización de los estados financieros, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

En caso contrario, al evidenciarse el hecho económico de un período, después efectuado el cierre contable, el ingreso se registrará afectando la cuenta de patrimonio 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es posible registrarlo en el estado de resultados de ese período contable. En este evento si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041061 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos que reciben los municipios por concepto de Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos -IAT

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500030882 el 7 de julio de 2020, mediante la cual consulta la contabilización, en los municipios, de los recursos que transfieren las empresas prestadoras del servicio público de aseo por concepto de “Incentivo al aprovechamiento y tratamiento de recursos sólidos-IAT”, el cual se encuentra reglamentado en el Decreto 2412 de diciembre de 2018, dado que en el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno no existen cuentas específicas de ingresos y cuentas por cobrar para el registro de dichos recursos.

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 88 de la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, establece:

“ARTÍCULO 88. EFICIENCIA EN EL MANEJO INTEGRAL DE RESIDUOS SÓLIDOS. <Consultar vigencia directamente en el artículo que modifica> Modifíquese el artículo 251 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

“Artículo 251. Eficiencia en el manejo integral de residuos sólidos. Las autoridades ambientales, personas prestadoras o entidades territoriales no podrán imponer

restricciones sin justificación técnica al acceso a los rellenos sanitarios y/o estaciones de transferencia.

Créase un incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos en aquellas entidades territoriales en cuyo Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables. El valor por suscriptor de dicho incentivo, se calculará sobre las toneladas de residuos no aprovechables por suscriptor del servicio público de aseo, como un valor adicional al costo de disposición final de estos residuos. El Gobierno Nacional reglamentará la materia y su implementación podrá ser de forma gradual.

Los recursos provenientes del incentivo serán destinados a la actividad de aprovechamiento del servicio público de aseo para el desarrollo de infraestructura, separación en la fuente, recolección, transporte, recepción, pesaje, clasificación y otras formas de aprovechamiento; desarrolladas por los prestadores de la actividad de aprovechamiento y recicladores de oficio que se hayan organizado bajo la Ley 142 de 1994 para promover su formalización e inclusión social. Dichos recursos también se emplearán en la elaboración de estudios de pre-factibilidad y factibilidad que permitan la implementación de formas alternativas de aprovechamiento de residuos, tales como el compostaje, el aprovechamiento energético y las plantas de tratamiento integral de residuos sólidos, entre otros.

Consérvese el incentivo para los municipios donde se ubiquen rellenos sanitarios de carácter regional. El valor de dicho incentivo continuará siendo pagado por el prestador al municipio donde se ubique el relleno sanitario de la actividad de disposición final y su tarifa será entre 0,23% y 0,69% del salario mínimo mensual legal vigente (smmlv) por tonelada dispuesta. En aquellos casos en que el relleno sanitario se encuentre ubicado o se llegare a ubicar en zonas limítrofes de varios municipios, el incentivo se distribuirá proporcionalmente entre los municipios, conforme al área afecta a la ejecución del proyecto.

Consérvese el incentivo para la ubicación de estaciones de transferencia de residuos sólidos para los municipios donde se ubiquen estas infraestructuras, siempre que sean de carácter regional. El valor de ese incentivo será pagado al municipio donde se ubique la estación de transferencia regional por parte del prestador de la actividad y su tarifa fluctuará entre 0,0125% y 0,023% del smmlv por tonelada transferida, de conformidad con la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional.

Los anteriores incentivos deberán ser destinados a la financiación de proyectos de agua potable y saneamiento básico.

PARÁGRAFO 1o. La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico definirá el mecanismo de inclusión del pago de los incentivos mencionados en el presente artículo, en la tarifa del usuario final del servicio de aseo; salvo aquellos usuarios ubicados en el municipio donde se encuentra el relleno sanitario y/o la estación de transferencia, para los incentivos relacionados con dicha infraestructura.

Igualmente, en la metodología tarifaria se establecerá un incentivo a los usuarios para promover la separación en la fuente de los residuos.

PARÁGRAFO 2o. El Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio reglamentará el esquema operativo de la actividad de aprovechamiento y la transitoriedad para el cumplimiento de las obligaciones que deben atender los recicladores de oficio, formalizados como personas prestadoras, de la actividad de aprovechamiento en el servicio público de aseo". (Subrayado fuera del texto)

El Decreto 2412 del 24 de diciembre de 2018, por el cual se adiciona el capítulo 7, al título 2, de la parte 3, del libro 2, del Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio, Decreto 1077 del 26 de mayo de 2015, que reglamenta parcialmente el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015, en lo referente al incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos y se dictan otras disposiciones, señala:

"Artículo 1. Adiciónese el capítulo 7, al título 2, de la parte 3, del libro 2, del Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio, Decreto 1077 del 26 de mayo de 2015, que reglamenta parcialmente el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015, en los siguientes términos:

"CAPÍTULO 7

#### INCENTIVO AL APROVECHAMIENTO Y TRATAMIENTO DE RESIDUOS SÓLIDOS

Artículo 2.3.2.7.1. Objeto. El presente capítulo tiene como objeto reglamentar el Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015 y, en consecuencia, definir la manera por la cual se realizará su cálculo, facturación, recaudo, asignación y uso de recursos, así como su seguimiento y control en todo el territorio nacional.

Artículo 2.3.2.7.2. Ámbito de Aplicación. El presente capítulo aplica a las personas prestadoras de las actividades principales y complementarias del servicio público de aseo y a las entidades territoriales.

Lo dispuesto en el presente capítulo aplica tanto para la prestación del servicio público de aseo en libre competencia como en áreas de servicio exclusivo.

Parágrafo. El cobro del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) se implementará en todos los municipios y distritos, en los cuales en su Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) adoptado en cumplimiento de la normatividad vigente se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables.

(...)

Artículo 2.3.2.7.4. Facturación del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT). La facturación del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) al suscriptor del servicio público de aseo será responsabilidad de la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables.

Parágrafo. Para el efecto, en el momento de liquidación de la tarifa final al suscriptor, el Valor del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (VIAT), será adicionado al costo de disposición final en relleno sanitario calculado de conformidad con la metodología tarifaria vigente adoptada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA).

Artículo 2.3.2.7.5. Cuenta del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT). Para efectos de garantizar la destinación específica de los recursos provenientes del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) y sus rendimientos financieros, los municipios y distritos deberán disponer de una cuenta de ahorros o corriente en donde se reciban exclusivamente dichas sumas, con el fin de garantizar su manejo financiero, presupuestal y registro contable.

(...)

Parágrafo 2. Para el desarrollo del objetivo del presente artículo se deberá cumplir cabalmente con el registro contable y presupuestal de los ingresos y gastos a su cargo, velar por la conservación y mantenimiento de los recursos asignados y ordenar los pagos necesarios, acorde con las decisiones que para el efecto adopte el Comité del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) de que trata el artículo 2.3.2.7.7. de este capítulo.

Artículo 2.3.2.7.6. Recaudo de los recursos del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT). Las personas prestadoras de la actividad de recolección y



transporte de residuos no aprovechables deberán girar los recursos recaudados por este concepto a la cuenta de que trata el artículo 2.3.2.7.5. de este capítulo.

Parágrafo 1. El traslado a la cuenta designada por el municipio o distrito deberá ser girado mensualmente dentro de 30 días calendario del mes siguiente.

Parágrafo 2. Los recursos recaudados por concepto del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) tienen destinación específica Y. por tanto. Solo podrán destinarse a los fines previstos en la Ley 1753 de 2015.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, señala:

#### “6.1.4. Ingresos

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

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

##### 1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el Marco Conceptual, los ingresos son incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como

salidas o decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno pueden tener origen en transacciones sin contraprestación, que son aquellos que se reciben sin que deban entregar recursos a cambio o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido; o en transacciones con contraprestación, que son las que provienen de la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

Por lo anterior, el Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de los Recursos Sólidos-IAT del que trata el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015 y el Decreto 2412 del 2018, corresponde a un ingreso sin contraprestación para los municipios en cuyo Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables, que será reconocido en la contabilidad cuando la entidad tenga el control sobre los mismos, esto es, que sea probable que fluyan beneficios económicos futuros y el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Dado que la responsabilidad de facturación y recaudo por este concepto recae sobre las empresas de servicios públicos, es pertinente una comunicación clara entre estas y los municipios, en tanto que estos últimos, deberán reconocer los derechos identificando el suscriptor del servicio público de aseo mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor del incentivo.

Posteriormente, cuando la empresa de servicios públicos efectúe el recaudo, el Municipio dará de baja en cuentas los valores recaudados de los suscriptores, acreditando la subcuenta 131190-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y reconocerá los recursos cobrados por las empresas debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el momento en que el Municipio reciba los recursos en las cuentas destinadas para el manejo del incentivo, se debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000046071 DEL 24-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Errores en la determinación de saldos iniciales.

Doctora  
KAROL TATIANA AYALA DÍAZ  
Contadora  
Corporación Autónoma Regional de Santander  
San Gil, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032352, el día 15 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“La Corporación Autónoma Regional de Santander CAS dio respuesta al hallazgo sin que esta respuesta fuera aceptada y por lo tanto la Contraloría General de la República solicito se realizará un plan de mejoramiento, nuestra consulta va centrada a sí sobre este particular se puede realizar alguna acción a fin de subsanar el hallazgo encontrado por la Contraloría General de la República, atendiendo que el Deterioro aplicado correspondió al procedimiento señalado en Política Contables de la Entidad, sin embargo el acto administrativo que las adopto fue posterior al primero de enero de 2018.”

El hallazgo N°. 4-Deterioro Cuentas por Cobrar (A, D) de la Contraloría General de la República, indica:

(...)

Condición:

No obstante, se observó que la CAS, en los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, realizó ajustes por convergencia, aplicando el método “edad de cartera” al deterioro de Cuentas por Cobrar, código cuenta 1386, sin tener en cuenta lo señalado en el Instructivo 002 de 2015.

Causa:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

416

Lo anterior debido a debilidades de control interno contable, toda vez que el manual de políticas contables fue adoptado por la entidad el 18 de junio de 2018 mediante Resolución DGL No 0000385, lo que conllevó a utilizar un método no permitido para la determinación de saldos iniciales.

Efecto:

Generando que la información financiera no sea confiable. Hallazgo Administrativo con presunta connotación Disciplinaria.

Respuesta Entidad:

(...)

De acuerdo con lo definido en el marco normativo, el deterioro de cuentas por cobrar corresponde a una estimación que debe ser medida con fiabilidad y para ello se deben usar bases fiables y no solamente formulas aritméticas definidas teóricamente, es aquí donde toma importancia el juicio profesional de la administración para realizar la mejor estimación y garantizar el cumplimiento de todas las características y principios de la información pública. Para el caso específico de los saldos iniciales de la CAS, la determinación del deterioro mediante la aplicación de la formula del valor presente no corresponde a una medición errónea en contravía del principio de la “prudencia”. La medición de deterioro realizada por la CAS en sus saldos iniciales corresponde a una medición fiable que incluye como parámetro la probabilidad de impago de acuerdo a su altura de morosidad o edad de cartera.

Tal como se ha mencionado en anteriores respuestas, la CAS dio cumplimiento a los requerimientos del Nuevo Marco Normativo para entidades del gobierno y determinó sus saldos iniciales con base en las directrices de la Contaduría, realizando las estimaciones con base en criterios técnicos que dieran como resultado mediciones fiables que mantienen la razonabilidad de la información financiera.

Como es de conocimiento de los entes de control, el deterioro de las cuentas por cobrar es una “estimación” y por ello requiere ser revisado al cierre de cada periodo y deberá ajustarse cumpliendo los criterios establecidos en el Marco Normativo, ahora bien si por algún motivo las mediciones o reconocimientos de los elementos en los estados financieros no corresponden a las circunstancias actuales que generan unas transacciones, la entidad pública podrá hacer uso de lo descrito en el numeral 4.3 “corrección de errores de periodos anteriores” sin que dichos errores signifiquen una falla disciplinaria o que la información contable no se confiable. Tan comunes son los errores en los procesos de implementación

del Nuevo Marco Normativo a nivel mundial que el mismo comité emisor de normas tanto privadas como pública ha reglamentado su debida corrección sin que se afecte la contabilidad de la información financiera y tampoco la reexpresión de los Estados Financieros.

Análisis Respuesta:

La entidad acepta la observación al manifestar que “el deterioro de cuentas por cobrar corresponde a una estimación que debe ser medida con fiabilidad y para ello se deben usar bases fiables y no solamente formulas aritméticas definidas teóricamente, es aquí donde toma importancia el juicio profesional de la administración para realizar la mejor estimación y garantizar el cumplimiento de todas las características y principios de la información contable pública.”

Del análisis realizado por el equipo auditor, teniendo en cuenta el método utilizado en los ajustes por convergencia a 1 de enero de 2018 para el deterioro de las cuentas por cobrar, la entidad no atendió lo señalado en el instructivo 002 de 2015 toda vez que el manual de políticas contables fue adoptado por la entidad el 18 de junio de 2018 mediante Resolución DGL No 0000385. Por lo anterior, se válida la observación como hallazgo administrativo, con presunta connotación disciplinaria.

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

## CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, por el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, determina:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, **este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación**, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo y que deban considerarse para llevar a cado exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

Para facilitar la aplicación de este Instructivo, los destinatarios del mismo tendrán como referente, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación

y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015.

(...)

#### 1.1.2 Cuentas por cobrar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

c) Evaluar si existe evidencia de deterioro de las cuentas por cobrar, como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de las condiciones crediticias del mismo. Si este es el caso, calcular el deterioro como la cantidad en que el valor en libros de la cuenta por cobrar exceda al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras), descontados utilizando la tasa de interés de mercado para transacciones similares. En el caso de los impuestos por cobrar, tomar, como factor de descuento, la tasa de los TES con plazos similares en la fecha de transición.

d) Reconocer el deterioro calculado conforme a lo establecido en el literal c), en la cuenta Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)" (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución CGN N° 484 del 17 de octubre de 2017, por lo cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas poro el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 49 de lo Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones, precisa:

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

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

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

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

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

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

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo Marco Normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018

Parágrafo 1. El primer estado de flujos de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo se presentará, de forma obligatoria, para el periodo contable de 2019. No obstante, las entidades podrán presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

Parágrafo 2. Los primeros estados financieros presentados bajo el nuevo Marco Normativo no se compararán con los del periodo anterior." (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución CGN N° 484 de 2017, indica en los siguientes numerales:



## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 2.4. Medición posterior

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

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

(...)

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

### 4.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución CGN N° 425 de 2019, indica en el numeral 4.3. Corrección de errores:

“4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, estipulan:

"2.1. Marco de referencia del proceso contable

### 2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(....)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán

permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)  
(Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Es importante precisar que, con la emisión del Instructivo 002 de 2015, la CGN impartió instrucciones generales a las Entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

Dicho instructivo estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018. Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º Cronograma de la Resolución 484 de 2017, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable, así como identificar limitaciones en cuanto a la elaboración de los saldos iniciales.

Para facilitar la aplicación del Instructivo 002 de 2015, las entidades debieron tomar como referente el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 del 2015, y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución 484 de 2017.

En este sentido, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se debió tomar como fundamento para establecer las políticas contables de la entidad, las cuales estarían acordes con el marco normativo aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Así mismo, se debió considerar los numerales 2.1.2 y 3.2.4 del procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, donde se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del respectivo marco normativo, las políticas se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares.

Por lo tanto, era imperioso que las entidades formularan y aprobaran su Manual de Políticas

Contables, mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa, antes de la determinación de los saldos iniciales.

Ahora bien, para la medición de las cuentas por cobrar en la fecha de transición al nuevo marco de regulación, la entidad debió tomar como referente la norma de Cuentas por cobrar, la cual indica que, estas son objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para tal efecto, por lo menos al final del periodo contable, se debe hacer la verificación de indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que individualmente sean significativas, la evaluación de indicios se realiza de manera individual; y para aquellas que no sean individualmente significativas, de forma individual o colectiva. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar agrupadas deben compartir características similares de riesgo crediticio.

Así las cosas, la estimación del deterioro corresponde al monto que a futuro la entidad espera recuperar y descontarlas a la tasa de interés de mercado, el valor resultante se debió comparara con el valor de la transacción, y si este último es menor, se debe proceder a reconocer una pérdida por deterioro en el Estado de Situación Financiera.

Por lo tanto, bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 484 de 2017, la medición del deterioro no se basa en el método de edad de la cartera, sino en el cálculo del valor presente de los flujos estimados a recuperar.

Bajo este entendido, la entidad debe revisar el método de deterioro aplicado en la elaboración de los saldos iniciales, y si encuentra diferencias por los criterios usados, deberá corregir aplicando la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y anexas a la Resolución 425 de 2019, para esto, deberá impactar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

En todo caso, la entidad deberá determinar la materialidad del error, ya que, para efectos de presentación, la información afectada por errores materiales deberá ser reexpresada de forma retroactiva en los estados financieros, en tanto que, para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000052631 DEL 02-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la contribución parafiscal al combustible

Doctora  
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL  
Coordinadora Grupo Contabilidad  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500034222, del 28 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“1. ¿Cuál debe ser el momento en el que se registre el diferencial de participación por parte de las refinadoras y/o importadores y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Gestión General? ¿Debe ser en el momento de la estimación de dicho diferencial de participación, con la información provista por las Refinerías a la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas, o debe ser a la fecha de ejecutoria de las resoluciones expedidas por el Ministerio de Minas y Energía?”

2. Dependiendo del momento en el que se deba registrar el diferencial de participación:

-¿Cuál debe ser el tratamiento contable por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público?

-Si el reconocimiento se debe llevar a cabo con la información suministrada por las refinadoras y/o importadores, ¿se deberían reconocer cuentas por cobrar que afecten el Estado de Situación Financiera del MHCP, pese a que aún no se haya efectuado la liquidación de la posición neta por parte del Ministerio de Minas que determine la existencia o no de una contribución parafiscal al combustible?, o ¿debería reconocerse en cuentas de orden el derecho potencial generado como consecuencia de la determinación del diferencial de participación, mientras se expide el acto administrativo por parte del Ministerio de Minas?.

3. Teniendo en cuenta que según lo reportado en el primer informe trimestral de 2020 del FEPC, hasta el último trimestre de 2019 se generaban diferenciales de compensación (registrados como pasivos en el MHCP), y que dada la coyuntura mundial derivada de la pandemia generada por el COVID 19 se han impactado los precios de los combustibles, y se han generado diferenciales de participación (que se acumularán por parte del Ministerio de Minas para la liquidación definitiva de la posición neta), de manera atenta se consulta:

Mientras se expide el acto administrativo de liquidación de la posición neta, por parte del Ministerio de Minas: ¿Cuál debe ser el tratamiento, tanto para las refinerías y/o importadores como para el Ministerio de Hacienda, de la existencia simultánea de diferenciales de compensación y participación, ¿se deben reconocer por separado?, ¿es posible su reconocimiento neto?”

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

### CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, en la PARTE X, titulada CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE, establece:

“ARTÍCULO 224. CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE. Créase la contribución parafiscal al combustible para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

ARTÍCULO 225. HECHO GENERADOR. Es la venta en Colombia de gasolina motor corriente o ACPM por parte del refinador o importador al distribuidor mayorista de combustibles, según el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía. En caso de que el importador sea a la vez distribuidor mayorista, el hecho generador será el retiro del producto destinado a la actividad mayorista. (...)

ARTÍCULO 226. SUJETO PASIVO Y RESPONSABLE. El sujeto pasivo y responsable de la contribución es el refinador o importador de gasolina motor corriente o ACPM que realice el hecho generador, sin consideración del número de operaciones realizadas.

ARTÍCULO 227. CAUSACIÓN. La contribución se causará cuando en el periodo gravable, la sumatoria de los diferenciales de participación sea mayor que la sumatoria de los diferenciales de compensación.



ARTÍCULO 228. BASE GRAVABLE. Es la diferencia positiva entre la sumatoria de los diferenciales de participación y la sumatoria de los diferenciales de compensación al término del periodo gravable.

Para determinar la base gravable se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

a) DIFERENCIAL DE COMPENSACIÓN. Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el segundo es mayor que el primero en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido;

b) DIFERENCIAL DE PARTICIPACIÓN. Es la diferencia presentada entre el Ingreso al Productor y el Precio de Paridad Internacional, cuando el primero es mayor que el segundo en la fecha de emisión de la factura de venta, multiplicada por el volumen de combustible vendido;

c) INGRESO AL PRODUCTOR. Es el precio por galón fijado por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad que haga sus veces, al que los refinadores e importadores venden la gasolina motor corriente o el ACPM, para atender el mercado nacional;

d) PRECIO DE PARIDAD INTERNACIONAL. Es el precio calculado por el Ministerio de Minas y Energía, de acuerdo con la metodología expedida para el efecto, tomando como referencia el precio diario de los combustibles en el mercado de la Costa Estadounidense del Golfo de México u otro mercado competitivo. Para el caso de las importaciones, se tendrán en cuenta los costos asociados para atender el abastecimiento nacional determinados por el Ministerio de Minas y Energía; (...)

ARTÍCULO 230. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo es la Nación. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público ejercerá las competencias de administración del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

ARTÍCULO 231. PERIODO Y PAGO. El Ministerio de Minas y Energía ejercerá las funciones de control, gestión, fiscalización, liquidación, determinación, discusión y cobro de la contribución, de acuerdo con las normas de procedimiento establecidas en el Estatuto Tributario. Especialmente, calculará la contribución parafiscal al combustible a través de la liquidación de la posición neta trimestral de cada refinador o importador con respecto al FEPC con base en el reporte de información que los refinadores y/o importadores presenten. En caso de que la sumatoria de los diferenciales de participación sea mayor que la sumatoria de los diferenciales de compensación, y se cause la contribución, el Ministerio

de Minas y Energía ordenará al refinador o al importador el pago a favor del Tesoro Nacional dentro de los 30 días calendario siguientes a la ejecutoria del acto de liquidación.

ARTÍCULO 232. El Ministerio de Minas y Energía iniciará procedimientos de determinación de la contribución a cargo de los refinadores o importadores que reporten información inexacta o no reporten la información para calcular y liquidar esa contribución dentro de los plazos definidos en el reglamento, y hará exigibles las cesiones liquidadas mediante procedimientos de cobro coactivo, de acuerdo con lo establecido por la Ley 1066 de 2006.

El mismo procedimiento será utilizado para hacer exigibles la contribución liquidada por el Ministerio de Minas y Energía que no se transfieran dentro del plazo para el pago de la contribución.

ARTÍCULO 233. Los sujetos pasivos que no transfieran oportunamente los recursos correspondientes a la contribución parafiscal al combustible a la entidad administradora, de conformidad con lo dispuesto en el reglamento, pagarán intereses de mora de acuerdo con lo previsto en la Ley 1066 de 2006.” (Subrayado fuera del texto)

Para el reconocimiento de los hechos económicos es importante considerar lo establecido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, sobre los principios de contabilidad Devengo y Esencia sobre la forma:

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

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

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.”

Adicionalmente, considerar la característica cualitativa fundamental de representación fiel de la información financiera:

#### “4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

Para el reconocimiento de las cuentas por cobrar e ingresos, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 de 2019, establece:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

#### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

##### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.
2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.
3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.
4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

## 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.”

Por su parte, la CGN incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, mediante Resolución No. 048 de 2019, en el cual se establece:

## “1. POSICIÓN NETA QUE ORIGINA LA CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL AL COMBUSTIBLE O EL DIFERENCIAL DE COMPENSACIÓN

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el Ministerio de Minas y Energía calcula y liquida el valor de la posición neta y determina si se origina una contribución parafiscal al combustible o un diferencial de compensación.

### 1.1. Contribución parafiscal al combustible

Con la liquidación de la contribución parafiscal al combustible, el MHCP debitará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de los recursos, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el MHCP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que el Tesoro Nacional constituya un portafolio de inversión con dichos recursos.

### 1.2. Diferencial de compensación a favor de los refinadores o importadores de combustible

Con la liquidación del diferencial de compensación a favor del refinador o importador de combustible, el MHCP debitará la subcuenta 542418-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos para cancelar la obligación, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas anteriormente, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. De esta manera, en la medida que se cuente con la información necesaria y se cumplan los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades deberán incorporar todos los hechos económicos en la información financiera.

Así las cosas, y en el entendido que es el Ministerio de Minas y Energía (MME) la entidad encargada de controlar, gestionar, fiscalizar, liquidar, determinar, discutir y cobrar la contribución parafiscal al combustible, de conformidad con lo establecido en la Ley 1819 de 2016, el reconocimiento del derecho por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) se realizará con la notificación de la liquidación que realice el MME.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, incorporado por la CGN mediante Resolución No. 048 de 2019, establece que, con la liquidación de la contribución parafiscal al combustible, el MHCP debitará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de los recursos, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el MHCP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, en cumplimiento del principio de no compensación, el cual establece que no se podrán reconocer ni presentar partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, el reconocimiento de la contribución parafiscal al combustible se efectúa de manera independiente al diferencial de compensación, puesto que el primero corresponde a un derecho a favor del MHCP y el segundo un derecho a favor de los refinadores o importadores de combustible, entendiéndose como hechos económicos diferentes.

Es importante precisar que, la liquidación del diferencial de compensación y el diferencial de participación se efectúa de forma trimestral, arrojando una obligación o un derecho para cada refinador o importador de combustible, y que en un período no se origina un derecho

y una obligación de forma simultánea para un mismo tercero. Por lo tanto, para efectuar seguimiento y control, así como las correspondientes gestiones de cobro, el reconocimiento se realiza de forma independiente, garantizando la razonabilidad en la información financiera de la entidad.

De existir un acto administrativo que compense la contribución parafiscal al combustible de un trimestre con el diferencial de compensación de otro trimestre para un mismo tercero, entonces se procederá conforme al documento y se realizará la cancelación del pasivo con el activo, mediante un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación de refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subsiguiente al debido reconocimiento del gasto e ingreso correspondiente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053951 DEL 14-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Uso de auxiliares para diferenciar los derechos por concepto de Monotributo y Régimen Simple de Tributación Cuenta del ingreso para registrar los TIDIS que han caducado.

Doctor  
SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA  
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora  
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500036442, el día 05 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“De acuerdo a la resolución 432 del 26 de diciembre de 2019, en su artículo 2 se modifica la denominación a las cuentas y subcuentas en la estructura del catálogo general de cuentas del Marco Normativo para Entidades del Gobierno; 1305-86 y 4105-72 de Monotributo a “Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación”.

La U.A.E DIAN Función Recaudadora, actualmente presenta en sus Estados Financieros, saldos en estas cuentas (antes Monotributo), por obligaciones por cobrar de posibles declaraciones extemporáneas, correcciones a estas declaraciones y/o actos administrativos.

Por lo anterior, de manera atenta se consulta si es posible manejar bajo la misma subcuenta 1305-86 Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación, pero en auxiliares independientes ambos conceptos, es decir; dejar la cuenta auxiliar 1305-86-001 (Actual en nuestro catálogo) para el Monotributo y crear otra cuenta auxiliar 1305-86-002 para el impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación, igualmente para la cuenta 4105-72.



De otro lado, según su concepto No. 20202000024581 del 23-06-2020, se indica que para el registro de Títulos de Devolución de Impuestos-TIDIS prescritos se utilice la cuenta 4802-47 Ganancias por Baja en Cuentas de Títulos emitidos, sin embargo; nos surge la inquietud dado que el catálogo de cuentas tiene definida la cuenta 4808-10 Ingresos Diversos-Títulos prescritos, y es allí donde se han venido contabilizando la operación en referencia. Por lo anterior, comedidamente solicitamos nos confirmen cuál es la cuenta a utilizar.”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 165 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, adicionó al Estatuto Tributario el Libro Octavo, el cual quedó:

“Artículo 903. Creación del monotributo. Créese a partir del 1o de enero de 2017 el monotributo con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y en general simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente capítulo.

El monotributo es un tributo opcional de determinación integral, de causación anual, que sustituye el impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo.

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del monotributo. El componente de impuesto del monotributo se genera por la obtención de ingresos, ordinarios y extraordinarios, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, por medio del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones, se sustituyó el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedó:

“Artículo 903. Creación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Créese a partir del 1 de enero de 2019 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de

la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, por medio del artículo 2 de la Resolución CGN N° 432 de 2019 se modifica la denominación de unas cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, entre estas tenemos:

“

CÓDIGO	DENOMINACIÓN ACTUAL	NUEVA DENOMINACIÓN
130586	Monotributo	Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación
410572	Monotributo	Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación.

“

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 4.1.2. Representación fiel establece:

“4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de

forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública del documento en mención, define el principio de Esencia sobre Forma en los siguientes términos: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece en el Capítulo II. Pasivos:

#### “1. PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

1. Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

(...)

#### 2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

##### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

(...)

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contable así:

“4802-FINANCIEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación.

4808-INGRESOS DIVERSOS

#### DESCRIPCIÓN

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

En Radicado CGN N° 20202000024581 del 23 de junio de 2020 se concluye:

“3. ¿El reconocimiento de las devoluciones de impuestos que realiza la DIAN en TIDIS, se debe contabilizar en la cuenta 2230? De no ser así, en que cuenta sería y cuál sería su justificación y dinámica.

Los saldos a favor autoliquidados por el contribuyente y presentados en las declaraciones tributarias, deberán reconocerse como un pasivo en la contabilidad de la Función Recaudadora mediante un crédito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando los saldos a favor sean susceptibles de ser solicitados en devolución, los contribuyentes o responsables los soliciten, y la DIAN los apruebe, la devolución podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. Las devoluciones de saldos a favor superiores a

1.000 UVT se podrán realizar mediante TIDIS, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición, de conformidad con el artículo 862 del Estatuto Tributario.

Con la expedición de los TIDIS la DIAN Función Recaudadora deberá debitar la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditar la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO. Alternamente deberá disminuir el valor del macrotítulo constituido, para lo cual debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la redención del título, la DIAN deberá registrar un débito en la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, los TIDIS caducan un año después de haber sido expedidos, si dentro de este plazo el tenedor final del título no redime en debida forma los mismos, la DIAN deberá proceder de conformidad con el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, contenido en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Para tal efecto, la entidad debitará la subcuenta 223001-Títulos de devolución de impuestos (TIDIS), de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO y acreditará la subcuenta 480247-Ganancia por baja en cuentas de títulos emitidos, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Es de aclarar que, cuando los TIDIS no puedan utilizarse por el tenedor final dentro del año calendario siguiente después de haber sido expedidos porque sobre ellos recae una medida cautelar, el tiempo durante el cual permanezca vigente la medida no se computará para efectos de determinar la caducidad del título. En ese sentido, la DIAN procederá al registro contable del párrafo anterior cuando se cumpla el tiempo establecido en la ley para su caducidad, una vez levantada la medida cautelar.

Por último, para conservar la trazabilidad de las operaciones, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma

tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Por medio del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, se crea el Régimen Simple de Tributación, figura que reemplazó al monotributo y que funciona como una herramienta para reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente decidan acogerse.

Por lo anterior, la CGN mediante el artículo 2 de la Resolución N°432 de 2019, modificó la denominación de las subcuentas 130586-Monotributo y 410572-Monotributo, las cuales pasaron a nombrarse de la siguiente manera:

- 130586-Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación,
- 410572-Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación.

En este sentido, si la entidad conserva derechos por concepto de Monotributo, deberá implementar el uso de auxiliares en las subcuentas 130586-Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y, 410572-Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, de la cuenta 4105-IMPUESTOS, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades, a fin de diferenciar los derechos por concepto de Monotributo y Régimen Simple de Tributación.

Ahora bien, los hechos económicos se deben reconocer y registrar de acuerdo con la naturaleza de la operación, recurriendo a juicios profesionales para determinar, entre otros aspectos, la cuenta y subcuenta contable que mejor representa la esencia económica de la transacción.

Dado que la expedición de los TIDIS configura un instrumento financiero, donde una parte tiene un activo financiero y la otra parte un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, cuando el título caduque, la DIAN deberá registrar el ingreso en la subcuenta 480247-Ganancia por baja en cuentas de títulos emitidos, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, toda vez que, la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras

cuentas, es decir, la utilización de esta cuenta será pertinente siempre y cuando no exista en el catálogo otra cuenta que identifique la naturaleza del hecho económico a registrar.

En ese sentido, la entidad deberá proceder a la reclasificación de cuentas, a fin de representar correctamente el hecho económico en los estados financieros.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054431 DEL 17-09-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

Doctora  
YENNY MARCELA CASTRO C.  
Contador  
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos del Meta  
Villavicencio, Meta

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037162, el día 10 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“ Con relación a la diferencia sobre el concepto de la estampilla Prodesarrollo que se da entre Edesa y la Gobernación del Meta en la conciliación de los saldos de Operaciones Recíprocas, adjunto concepto del estatuto de rentas del departamento del Meta, el cual establece en su capítulo VII artículo 239; la estampilla prodesarrollo departamental es el tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la Ley y que deben ser prestadas por la administración departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de desarrollo del Departamento.

Por lo anteriormente expuesto solicito amablemente nos indique cómo se debe tratar esta cuenta, si es como estampilla como lo estamos tratando o como tasa como lo relaciona la Gobernación.”



En conversación telefónica con la consultante y a través de correo electrónico, se aclara que la Empresa de Servicios Públicos del Meta está registrando la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que, como entidad descentralizada de orden departamental están obligadas a efectuar los descuentos por concepto de estampilla pro desarrollo a todas las órdenes de pago que se causan, para girar dichos descuentos de forma mensual al departamento.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 3 de 1986, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y por la cual se expiden normas sobre la administración Departamental y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión.”

Por su parte, el Capítulo VII. Estampilla Pro desarrollo Departamental de la Ordenanza N° 466 de 2001, por la cual se expide el Estatuto de Rentas Tributarias del Departamento del Meta, prescribe en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 239°. DEFINICIÓN. La estampilla Pro desarrollo Departamental es el tributo que se paga al Departamento DEL META a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la ley y que deben ser prestadas por la administración Departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, y cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de Desarrollo del Departamento.

El uso de la estampilla es obligatorio y su producido Constituye una renta Departamental y los ingresos por este concepto se manejarán en un fondo o cuenta especial y deberán ser invertidos en la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con lo establecido en la ley 3 de 1986 y el artículo 170 del decreto ley 1222 de

1986, siendo facultad del ejecutivo Departamental, lo relativo al diseño, emisión y distribución de recursos en estricta sujeción a la ley.

ARTICULO 240°. SUJETO ACTIVO Y PASIVO. Será sujeto activo de la contribución, el Departamento DEL META, quien estará facultado para cobrar dicha contribución cada vez que se realice el hecho generador y serán sujetos pasivos todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus hechos o actuaciones realicen los presupuestos generadores del tributo previsto en el presente estatuto. (...)

ARTICULO 243°. VALIDACIÓN. La estampilla podrá ser validada con recibo oficial de pago del valor de la misma o mediante el descuento directo efectuado sobre los documentos que generen el gravamen.

ARTICULO 244°. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes del uso de la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, se hará por intermedio de la Tesorería del Departamento DEL META las tesorerías de las entidades descentralizadas y municipales, mediante descuentos en las órdenes de pago y recibos de caja. Las tesorerías de entidades descentralizadas y municipales girarán a la tesorería departamental el recaudo del mes anterior por concepto de esta estampilla dentro de los cinco (5) primeros días de cada mes.

ARTICULO 245°. RESPONSABILIDAD. La obligación de exigir, adherir y anular la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, o recibo oficial, queda a cargo de los respectivos servidores públicos que intervienen en la inscripción del acto, documento, actuación administrativa o legalización del contrato.

PARÁGRAFO. Los servidores públicos obligados a exigir, adherir y anular la estampilla, o recibo de pago, que omitieren su deber, serán responsables de conformidad con la Ley.

ARTICULO 246°. FACULTADES. Facúltese al Gobernador del Departamento para que defina las modalidades, denominaciones, demás características de acuerdo a los valores requeridos y para realizar las operaciones presupuestales necesarias tendientes a ordenar la emisión de la estampilla de pro desarrollo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia C-768/10, el Consejo de estado determina:

“Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan

frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

## Entidades de Gobierno

La norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 1.2. Ingresos por impuestos:

### “1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, describe las siguientes cuentas contables:

#### “1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

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

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el numeral 3. Cuentas por pagar del Capítulo II. Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas contable así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.” (Subrayados fuera de texto)

En radicado CGN con N°20192300055711 del 03 de septiembre de 2019, se concluyó:

“Por lo tanto, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, las entidades recaudadoras se catalogan como agentes de retención, y por tanto, deben cumplir con las obligaciones formales como es presentar la respectiva declaración de los descuentos efectuados, dichas entidades deberán reconocer el descuento (...) en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de estampillas, las entidades encargadas de efectuar los descuentos no tienen la connotación de agentes de retención y

por ende no deben cumplir con la obligación de presentar declaración de los descuentos efectuados, deberán reconocer este cobro (...) en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En Sentencia C-768/10 se precisa que, las estampillas han sido definidas como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales. Una tasa por su parte es un tributo donde los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado.

Ahora bien, la Ordenanza N° 466 de 2001 define la estampilla pro desarrollo como un tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa. El sujeto activo de la estampilla es el Departamento del Meta, y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus actuaciones realicen las operaciones generadoras del tributo.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable para el registro del valor del descuento de la estampilla pro desarrollo cuando el recaudo esté en cabeza de la Empresa de Servicios Públicos del Meta, corresponde:

### 1. Departamento del Meta

Con ocasión del hecho económico que genera el derecho a percibir el importe por estampilla, el departamento debe reconocer un ingreso por este concepto mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con la información del recaudo por parte de la empresa, debe efectuar un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos por parte de la empresa, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

## 2. Empresa de Servicios Públicos del Meta

Si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa se cataloga como agente de retención, deberá reconocer el descuento en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa no tiene la connotación de agente de retención, deberá reconocer este cobro en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 3. Operaciones recíprocas

-La subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, tendrá su correlativa con la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la empresa registre el descuento de la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, no habrá lugar a reportar operación recíproca por parte del departamento y empresa.

-La subcuenta 512035-Estampillas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, tendrá su correlativa con la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

-La subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, tendrá su correlativa con la subcuenta 244035-Estampilla, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055191 DEL 01-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Cuentas de orden acreedoras -Acreedoras de control.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para la sobretasa bomberil.

Doctora  
 ARGENIS REYES PRIETO  
 Directora Técnica de Presupuesto y Contabilidad  
 Municipio de Chiquinquirá  
 Chiquinquirá, Boyacá.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039322, el día 25 de agosto de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de la sobretasa para financiar la actividad bomberil en la causación, recaudo y giro a la entidad ejecutora.

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

**CONSIDERACIONES**

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

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

a) De los Municipios

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



PARÁGRAFO. Las sobretasas o recargos a los impuestos que hayan sido otorgados para financiar la actividad bomberil por los concejos municipales y distritales bajo el imperio de las leyes anteriores, seguirán vigentes y conservarán su fuerza legal.” (Subrayado fuera de texto)

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

#### “4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

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

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

### 2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

#### “1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan. (...)

#### 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR,

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)

## 4105-IMPUESTOS

## DESCRIPCIÓN

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

## 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por su parte, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Por lo cual, para el reconocimiento contable de los activos la entidad debe evaluar el momento en el cual los recursos cumplen con los requisitos para su reconocimiento, esto es, debe determinar a partir de cuándo ostenta el control de los mismos.

Por lo anterior, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará únicamente el ingreso liquidado por concepto de los impuestos sobre los cuales recae la sobretasa bomberil.

En relación con la sobretasa bomberil, el municipio registrará en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditarán la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras

de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, el municipio informará a la entidad de bomberos correspondiente para que realice el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa bomberil.

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

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, el municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al impuesto a cargo del contribuyente, y la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor correspondiente a la sobretasa bomberil. Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa bomberil, por parte del municipio, la entidad de bomberos debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditarán la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa bomberil a la entidad de bomberos, el municipio debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad de bomberos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055201 DEL 01-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reversión saldos de cartera en el Fondo Único TIC Ajuste por el reconocimiento de ingresos en períodos anteriores por el pago anticipado de la contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico en periodos anteriores. Reconocimiento de cuentas por cobrar por acuerdo de pago.

Doctor  
CARLOS ANDRÉS RODRÍGUEZ REYES  
Subdirector Financiero  
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040392 del 2 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

1. El tratamiento contable a aplicar para reversar la cartera no vencida ni pagada que la ANTV en liquidación trasladó al Fondo Único TIC y sobre la cual ya se efectuó la verificación de los saldos, proceso que en concepto 2020300019971 de mayo 12 de 2020 la CGN señaló debía que realizarse.
2. La entidad renovó en 2019 el permiso de uso del espectro radioeléctrico otorgado a una empresa operadora y por las condiciones de pago pactadas esta empresa canceló un primer pago equivalente al 25% del valor total de la contraprestación, pago que fue reconocido en su totalidad como ingreso en el 2019, aun cuando el valor recibido comprendía al uso del espectro de períodos del 2020. Al respecto la entidad pregunta si para el registro de este pago debía aplicarse el concepto CGN 2020000019121 de abril 21 de 2020 y dado el caso cómo debe realizarse la reversión.
3. Con esta misma empresa, en el contexto de la emergencia económica decretada por cuenta de la pandemia, la entidad pacta un acuerdo de pago en donde las cuotas 4 y 5

correspondientes a la vigencia de 2020 se pagarán en 2021. Cómo se reconocería este acuerdo de pago.

4. Si el operador llegase a incumplir por los pagos en los plazos acordados, como estos son pagos anticipados, cuál sería la contrapartida, porque no aplica ingresos recibidos por anticipado debido a que no se han recaudado. Suponiendo que por el no pago se lleve a cabo un cobro jurídico cuál sería el registro.

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

## CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno incorporado al RCP por la Resolución 533 de 2015, dispone que la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para esto, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad, que se aplican en las diferentes etapas del proceso contable, como criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, de los cuales el Principio de Devengo señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, define los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y aquellos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos. En relación con los Ingresos, señala: “Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

Por su parte, el numeral 6.1.1. define el Activo como:

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

(...)

(...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos.

Esta misma normativa en relación con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, numeral 6.2., señala: “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos en las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 425 de 2019 señalan:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

### 2.3. Medición inicial

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

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

“Capítulo V. OTRAS NORMAS,



## 5. COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

1. La combinación de operaciones es la unión de dos o más operaciones independientes en una entidad existente o en una entidad que se constituya para este fin, denominada entidad resultante. La combinación de operaciones implica el traslado de operaciones por parte de una entidad, denominada entidad de origen, mediante la separación de una o varias de sus operaciones.

2. Una operación independiente es el conjunto mínimo e integrado de actividades y activos o pasivos relacionados, susceptibles de ser dirigidos y gestionados para proveer un bien o servicio, con el cual se cumple una función de cometido estatal. No obstante, para la aplicación de esta Norma una operación no necesita incluir todos los activos o pasivos que la entidad de origen utilizaba en dicha operación, siempre que la entidad resultante pueda cumplir la función de cometido estatal con los activos o pasivos trasladados.

3. La combinación y el traslado de operaciones pueden surgir de formas jurídicas, tales como:

a) la fusión por creación, en la cual la nueva entidad es la entidad resultante y las entidades fusionadas son las entidades de origen;

b) la fusión por absorción, en la cual la entidad absorbente es la entidad resultante y la entidad o entidades absorbidas son las entidades de origen;

c) la escisión de una entidad, en la cual la entidad escindida es la entidad de origen y la entidad o entidades que reciben las funciones de la entidad escindida son las entidades resultantes; o

d) la reasignación de funciones, en la cual la entidad que traslada las funciones con sus activos o pasivos relacionados es la entidad de origen y la entidad o entidades que las recibe son las entidades resultantes.

(...)

### 5.1. Combinación de operaciones

7. La entidad resultante aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que combina.

(...)

## 5.1.1.2. Reconocimiento y medición de activos y pasivos

12. A la fecha de la combinación, la entidad resultante reconocerá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, trasladados por la entidad de origen, manteniendo la misma clasificación o designación que estos tenían en dicha entidad. El reconocimiento de los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos afectará el capital de la entidad resultante. (...) (Subrayado fuera de texto)

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

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

(...)

## 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

De otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y traslado de operaciones, incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 057 de 2020, señala:

#### “1. COMBINACIÓN DE OPERACIONES

La combinación de operaciones es la unión de dos o más operaciones independientes en una entidad existente o en una entidad que se constituya para este fin, denominada entidad resultante.

##### 1.1. Incorporación de activos y pasivos

A la fecha de la combinación, la entidad resultante registrará a) los activos identificables recibidos y b) los activos adicionales a los que tenía reconocidos la entidad de origen si obtuviera nueva información sobre los hechos y circunstancias que existían en la fecha de la combinación y que, si se hubieran conocido, habría implicado su reconocimiento a esa fecha. Para ello, debitará la subcuenta que identifique el activo y acreditará a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen. Los activos se medirán conforme a lo establecido en la Norma de combinación y traslado de operaciones.

(...)

##### 1.4. Ajustes por errores contables sobre los valores reconocidos producto de la combinación de operaciones

Los errores que la entidad resultante evidencie sobre los activos y pasivos reconocidos en la combinación de operaciones se reconocerán conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Por ello, el ajuste por errores que la entidad resultante evidencie sobre los valores por los cuales se reconocieron los activos o pasivos de la combinación de operaciones se registrará debitando o acreditando la subcuenta que identifique el activo o pasivo y acreditando o debitando a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

### Pregunta 1.

En relación con el tratamiento contable a aplicar para revertir la cartera no vencida ni pagada que la ANTV en liquidación trasladó al Fondo Único TIC, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la Combinación y Traslado de operaciones dispone, cuando la entidad resultante evidencia errores sobre los valores de activos reconocidos en el proceso de la combinación de operaciones, que para el ajuste de tales errores aplicará la Norma de políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, por lo que se registrará un débito o crédito en la subcuenta que identifica el activo o pasivo y crédito o débito en la subcuenta de capital o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según se hubiera realizado la incorporación. En ningún caso se incluirán en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

### Pregunta 2.

Para el reconocimiento del pago recibido por la entidad en 2019, el cual incorporaba la prestación del permiso de uso del período 2020, reiteramos lo expresado en el concepto 20202000019121 de abril 21 de 2020, según el cual:

“el registro de los hechos económicos en la contabilidad de la entidad, específicamente por los derechos e ingresos derivados de la contraprestación recibida por concepto de los permisos otorgados para el uso del espectro radioeléctrico, deberán concordar con las condiciones económicas señaladas en los actos administrativos expedidos por la entidad y durante el período de tiempo pactado, esto es en los 20 años.

En el anterior contexto, el procedimiento contable a aplicar observará las condiciones pactadas en las diferentes resoluciones, en donde cuando el pago no sea similar al valor del

ingreso causado que afecta el estado de resultados, el recaudo se reconocerá en la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuenta que será objeto de amortización afectando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

Ahora bien, como la entidad afectó el estado de resultados del 2019 con ingresos que correspondían al 2020, deberá realizarse el ajuste debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO por el valor pendiente de amortización en esta vigencia y/o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor a amortizar en 2020.

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

#### Pregunta 3.

En relación con el acuerdo de pago pactado mediante el cual se dio un plazo para la cancelación de las cuotas 4 y 5, como se expresó en el punto 2., el registro de los hechos económicos en la contabilidad de la entidad, específicamente por los derechos e ingresos derivados de la contraprestación recibida por concepto de los permisos otorgados para el uso del espectro radioeléctrico, deberán concordar con las condiciones económicas señaladas en los actos administrativos expedidos, de manera que en las fechas inicialmente pactadas para el recibo de las cuotas 4 y 5 corresponderá aplicar el principio de devengo y en consecuencia reconocer un ingreso afectando la cuenta por cobrar respectiva, la cual se cancelará cuando el operador realice el pago.

Por el saldo de la cuenta por cobrar relacionada con el acuerdo de pago, informará en las notas a los estados financieros el origen del acuerdo, así como el valor y la fecha pactada para la cancelación.

#### Pregunta 4.

En el evento de incumplimiento de los pagos pactados a recibir por anticipado, como quiera que las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos al reconocimiento de activos y el ingreso se asocia al período en el cual el operador ejerce el permiso otorgado, en aplicación del principio de devengo deberá constituirse la cuenta por cobrar a favor de la entidad y el respectivo ingreso, por el valor causado en ese período. Luego en la medición posterior el saldo de la cuenta por cobrar corresponderá al valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor, para lo cual aplicará lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar, detallada en las consideraciones.

Ahora, suponiendo en el futuro que para el recaudo de la cuenta por cobrar se inicie un proceso jurídico, deberá revisarse la normativa que en su momento se encuentre vigente, anotando que actualmente aplica el Procedimiento de Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055521 DEL 15-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del impuesto predial del periodo actual y de periodos anteriores.

Doctora  
 NUBIA ESPERANZA PINZÓN PINZÓN  
 Contador Público  
 Alcaldía de Gachancipá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042152, del día 16 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“En el municipio de Gachancipá el valor que se encuentra en cartera por concepto de predial corresponde al registro correspondiente a valores realmente reconocidos; es decir a los valores según acuerdos de pago, la contadora que se encontraba en su momento informa que se registra de esta manera por efectos de dar cumplimiento al manual de políticas contables. Para mi concepto como nueva contadora del municipio se debe realizar el registro contable que aparece en el módulo de predial. Por este motivo agradezco su colaboración de enviar por este medio el concepto con el que cuenta la contaduría para registrar este ítem.”

En conversación telefónica con la consultante, se aclara que el municipio está registrando el impuesto predial cuando el contribuyente efectúa el pago y, cuando el asesor jurídico envía un reporte de los procesos de cobro coactivo adelantados a favor de la entidad. Para tal efecto, el registro contable que realizan corresponde a un débito en la correspondiente subcuenta y cuenta del banco, y un crédito en la correspondiente subcuenta y cuenta del ingreso.

Por lo anterior, se solicita un concepto sobre el reconocimiento del impuesto predial, a fin de que la contabilidad refleje la realidad financiera.

## CONSIDERACIONES

La Ley 1437 del 18 de enero de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, prescribe en el artículo 98 lo siguiente: “ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece en los numerales 4.1. Características fundamentales, 5. Principios de contabilidad pública y 6.1.1. Activos, lo siguiente:

### “4.1. Características fundamentales

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

### 5. Principios de contabilidad pública (...)

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

### 6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un



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

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

De otra parte, las normas de Cuentas por cobrar, Ingresos de transacciones sin contraprestación y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, determina:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán

como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

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

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

## 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...)

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

##### 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando se haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Bajo este contexto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará el ingreso por concepto de impuesto predial, debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, le concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, de acuerdo con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Si el municipio omitió realizar este procedimiento en periodos anteriores, para el reconocimiento del impuesto predial cuyo ingreso no haya sido registrado, deberá seguir los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse una omisión, para esto, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita se prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055661 DEL 23-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso-venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los descuentos en la prestación de servicios de educación.

Doctor  
 JOSÉ LUIS BELTRÁN VILLA  
 Contador Público  
 Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico -ITSA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042322, del día 17 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico ITSA, con código 64500000 requiere claridad sobre el registro de las ventas por servicios educativos, actualmente estamos registrando las ventas menos los descuentos es decir el valor neto de la matrícula que le corresponden a cada estudiante según lo indicado en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno en la página 135 en el numeral 2.2. Medición 16. Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.”

Sin embargo, la DIAN en la resolución 042 y el anexo técnico 1.7 2020 indica que deben reportar en la factura electrónica los descuentos, es decir detallar el valor bruto antes de descuentos, los descuentos y el valor neto.

Esto implicaría cambiar el registro contable, registrando las ventas brutas a la cuenta de ingresos por servicios educativos y en el mismo registro registrar la devolución en ventas para que coincida los datos enviados a la DIAN, o registrar las ventas netas en contabilidad y la DIAN para que coincidan o registrar las ventas netas en contabilidad y las brutas menos

descuentos en la DIAN, Agradecemos su colaboración con el fin de aclarar las dudas al respecto con la emisión de un concepto.”

En correo electrónico, el consultante amplía la información indicando que, se ofrecen descuentos por estímulos académicos y excelencia, los cuales se liquidan en el momento de generar el volante de matrícula. También se ofrecen descuentos en el transcurso del cuatrimestre, esto por las becas Generación E que ofrece el ministerio de educación y que cubre el 100% del valor de la matrícula.

Para los descuentos o becas Generación E, si el estudiante realiza el pago total anticipado, es posible que se le reintegre por medio de una solicitud de reembolso, generación de cheque o por medio de una transferencia, o puede que el estudiante solicite un congelamiento, caso en el cual se genera un saldo a favor que se podrá utilizar en la próxima matrícula como un menor valor a pagar.

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, en los Capítulos I. Activos y IV. Ingresos, se señala:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

#### 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

(...)

##### 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios



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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.2. Medición

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

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

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no

incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

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

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

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas así:

#### “1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en la prestación del servicio de educación." (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Para efectos contables, la entidad deberá seguir los criterios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, y reconocer los ingresos por prestación de servicios cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

Los ingresos por concepto de servicios educativos deberán atender para su reconocimiento, el momento y condiciones en que sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. Para la medición de dichos ingresos, la entidad deberá observar los criterios de la norma de Ingresos de transacciones con contraprestación, donde se indica que, estos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

En consecuencia, los registros obedecen a alguna de las situaciones que se señalan a continuación:

### 1. Descuentos por estímulos académicos y excelencia

El importe neto liquidado y notificado a los estudiantes antes que ocurra la prestación del servicio no genera registro independiente, y podrían presentarse las siguientes situaciones:

-Se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes

Con el recaudo del valor pagado por los estudiantes antes de la prestación del servicio educativo, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, se deberá disminuir la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrar el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

-No se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes

Cuando no se ha recibido pago anticipado y la institución presta el servicio de educación, se deberá debitar la subcuenta 131701-Servicios educativos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y acreditar la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Con ocasión de los pagos efectuados por los estudiantes, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Si el estudiante paga la totalidad de un período académico, durante el intermedio de este, es decir cuando se haya prestado solo una parte del servicio pagado, la institución deberá registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, en caso de presentarse descuentos no previstos inicialmente que sobrevienen por circunstancias posteriores al momento en que se establecieron los importes de la matrícula, estos deberán reconocerse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB).

## 2. Descuento por becas Generación E

Si en el momento de la matrícula no se tiene conocimiento de los estudiantes que se beneficiarán de las becas Generación E, y la institución recibe el pago anticipado por parte de los estudiantes, le corresponde a la entidad registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez se le reconozca el beneficio al estudiante, la entidad deberá debitar la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditar la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con la devolución del dinero efectuada al estudiante, se deberá cancelar la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si en el momento de reconocer el saldo a favor ya se hubiesen causado parcialmente ingresos por la prestación del servicio de educación, el valor que se devuelva deberá

registrarse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB).

Ahora bien, para efectos de facturación electrónica, la entidad deberá remitirse a las indicaciones dadas a través del Anexo Técnico de Factura Electrónica de Venta–Versión 1.7.-2020 de la Resolución DIAN N° 000042 del 05 de Mayo de 2020, asunto que no es competencia de la CGN, toda vez que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, si los lineamientos dados por la DIAN difieren de los criterios señalados por la CGN, la entidad deberá adoptar las estrategias que le permitan dar cumplimiento a las exigencias del órgano regulador en materia tributaria.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100052581 DEL 09-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración de las cuentas por cobrar por licencias de maternidad, por los menores valores causados frente a lo reconocido por la EPS.

Doctora  
MARTHA PATRICIA CRISTANCHO MEDINA  
Coordinadora del Grupo de Gestión Financiera y Presupuestal  
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA  
Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042912, el día 14 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera cordial se solicita concepto sobre el procedimiento a seguir para la depuración de saldos de cuentas por cobrar de incapacidades de acuerdo a los siguientes antecedentes:

**CASO 1: RECONOCIMIENTO POR MENOR VALOR DE LO CAUSADO EN CUENTAS POR COBRAR.**

La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA, en la vigencia 2018, causa una cuenta por cobrar a la EPS Sanitas por concepto de licencia de maternidad de una funcionaria la cual fue otorgada a partir del 08 de diciembre de 2018, fecha en la cual devengaba un salario de \$3.360.741, la mencionada licencia termina el día 12 de abril de 2019, queriendo decir con ello que su licencia conlleva 102 días de la vigencia 2019, donde su salario base tiene un incremento con respecto a la vigencia anterior y corresponde a \$3.511.975

Por su parte (Sic) la Eps Sanitas reconoce la mencionada licencia teniendo como base el (IBC) registrado en la planilla del pago efectuado para el mes de diciembre de 2018, al momento del inicio de la incapacidad (\$2.564.031).

Teniendo como base los conceptos emitidos por el Ministerio de Salud, de los cuales se anexa copia; lo que genera una diferencia entre lo reconocido mes a mes por la EPS Sanitas

y lo pagado por la entidad por concepto de incapacidad a la funcionaria, como se evidencia en el siguiente cuadro.

(...)

Esta diferencia entre lo pagado a la funcionaria por concepto de licencia de maternidad (414.003. 088) y lo reconocido por la EPS (\$10.768.931) asciende a \$3.234.157. Cifra que como ya se mencionó anteriormente la EPS no reconoce y a fin de presentar los estados contables acorde a la realidad económica presentando datos consistentes sobre los bienes y derechos de la entidad; solicitamos muy amablemente su concepto sobre el procedimiento de vigencias anteriores de un valor importante.

Por su parte el Manual de políticas contables de la ANLA en el ítem 1.4.1.4 contempla: Reconocimiento, medición y revelación numeral '2. Baja en cuentas: La entidad dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos o cuando se transfieren los riesgos y las ventajas inherentes a la misma.

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

De igual forma y de acuerdo con el manual de políticas contables en el ítem 1.3.11.8. de acuerdo a su materialidad creemos que este ajuste estaría cubierto por la materialidad allí definida y el ajuste propuesto correspondería a el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por bajas en cuentas por cobrar-aportes de nómina y el crédito de la subcuenta 138426-Otras cuentas por cobrar (Incapacidades), por valor de \$3.234.157.

Nota: para este caso 1, ya se había solicitado concepto a la contaduría (Sic) con Radicado 2019204605-2-000, del 26 de diciembre de 2019, sin que se nos haya allegado respuesta.

#### CASO 2: RECONOCIMIENTO POR MAYOR VALOR DE LO CAUSADO EN CUENTAS POR COBRAR.

La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA, en la vigencia 2020, causa una cuenta por cobrar a la EPS Colmédica por concepto de licencia de maternidad de una funcionaria, la cual fue otorgada a partir del 07 de abril de 2020. Los valores causados por la ANLA corresponden a \$15.259.395. Por su parte la EPS al momento de reconocer la licencia liquida por días calendario por valor de \$15.505.515.

Lo anterior genera una diferencia a favor de la ANLA por valor de \$246.120. Ante este saldo a favor surge la pregunta ¿se puede llevar como una recuperación?”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 2.2.5.5.10 del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.5.5.10 Licencias por enfermedad, maternidad o paternidad. Las licencias por enfermedad, maternidad o paternidad de los servidores públicos se rigen por las normas del régimen de Seguridad Social, en los términos de la Ley 100 de 1993, la Ley 755 de 2002, la Ley 1822 de 2017 y demás disposiciones que las reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan. (...)”

El artículo 236 del Código Sustantivo del Trabajo, adoptado por el Decreto Ley 2663 de 1950 "Sobre Código Sustantivo del Trabajo", publicado en el Diario Oficial No 27.407 del 9 de septiembre de 1950, en virtud del Estado de Sitio promulgado por el Decreto Extraordinario No 3518 de 1949, dicta:

"ARTÍCULO 236. Licencia en la época del parto e incentivos para la adecuada atención y cuidado del recién nacido.

1. Toda trabajadora en estado de embarazo tiene derecho a una licencia de dieciocho (18) semanas en la época de parto, remunerada con el salario que devengue al momento de iniciar su licencia. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 2.2.3.1 Pagos de prestaciones económicas del Título 3 del Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 2.2.3.1 Pago de prestaciones económicas. A partir de la fecha de entrada en vigencia de las cuentas maestras de recaudo, los aportantes y trabajadores independientes, no podrán deducir de las cotizaciones en salud, los valores correspondientes a incapacidades por enfermedad general y licencias de maternidad y/o paternidad.

El pago de estas prestaciones económicas al aportante, será realizado directamente por la EPS y EOC, a través de reconocimiento directo o transferencia electrónica en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles contados a partir de la autorización de la prestación



económica por parte de la EPS o EOC. La revisión y liquidación de las solicitudes de reconocimiento de prestaciones económicas se efectuará dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud del aportante.

En todo caso, para la autorización y pago de las prestaciones económicas, las EPS y las EOC deberán verificar la cotización al Régimen Contributivo del SGSSS, efectuada por el aportante beneficiario de las mismas.” (Subrayado fuera del texto)

El Artículo 3.2.1.10 Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad del Título 2 del Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 3.2.1.10 Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. Durante los períodos de incapacidad por riesgo común o de licencia de maternidad, habrá lugar al pago de los aportes a los Sistemas de Salud y de Pensiones. Para efectos de liquidar los aportes correspondientes al período por el cual se reconozca al afiliado una incapacidad por riesgo común o una licencia de maternidad, se tomará como Ingreso Base de Cotización el valor de la incapacidad o licencia de maternidad según sea el caso.

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.” (...) (Subrayado fuera del texto)

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

“I. ACTIVOS  
(...)”

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

## 2.5. Baja en cuentas

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

(...)

## IV. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

(...)

#### 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202300003501 del 14 de febrero de 2020, sobre la depuración de los mayores valores causados en las cuentas por cobrar por concepto de licencias de maternidad, la CGN concluyó:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y se darán de baja cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En ese sentido, la entidad reconoce una cuenta por cobrar a la EPS cuando exista un derecho de recobro por concepto de la licencia de maternidad, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, cuando la entidad realice el pago por concepto de licencia de maternidad a la funcionaria por un mayor valor al que la EPS está obligada a reembolsar, deberá registrar la diferencia en la subcuenta 510216-Licencias, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520316-Licencias, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS.

Ahora bien, de existir un error en el valor imputable al derecho de recobro a la EPS producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente que conllevó a registrar un mayor valor de la cuenta por cobrar respectiva, aplicará el siguiente procedimiento para la corrección de los errores, según el caso:

a. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fue descubierto en el mismo periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS registrando la diferencia en el resultado del periodo debitando la subcuenta 510216-Licencias, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520316-Licencias, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA.

b. Cuando se presenten diferencias por mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fueron descubiertos en un periodo posterior al periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y disminuyendo la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRA. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Por un lado, sobre el CASO 1, relacionado con los mayores valores causados en las cuentas por cobrar por licencias de maternidad frente a lo pagado por la EPS, la CGN ya se pronunció mediante el Concepto N° 20202300003501, del 14 de febrero de 2020, dirigido a la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales. Por tanto, la entidad debe dar cumplimiento a dicho concepto, conforme lo citado en sus consideraciones y las conclusiones allí obtenidas. Para tal efecto, se adjunta copia del concepto citado.

Por otro lado, sobre el CASO 2, relacionado con los menores valores causados en las cuentas por cobrar por licencias de maternidad frente a lo pagado por la EPS, la entidad debe proceder como se establece a continuación, según el escenario que se presente:

a. Cuando se presenten diferencias por menores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fue descubierto en el mismo periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad debe corregir los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS registrando la diferencia en el resultado del periodo, mediante el registro crédito en la subcuenta 251108-Licencias, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS DE CORTO PLAZO, si el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado a la empleada, o en la subcuenta 510216-Licencias, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o la subcuenta 520316-Licencias, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, si no hubo menor valor pagado a la empleada, cuya contrapartida es el débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR.

b. Cuando se presenten diferencias por menores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS con relación al derecho de recobro legalmente exigible, producto de errores en la aplicación de la regulación vigente sobre el tema y que fueron descubiertos en un periodo posterior al periodo en el cual se reconoció la cuenta por cobrar:

La entidad debe corregir los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, mediante el registro débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR, cuya contrapartida es la subcuenta 251108-Licencias, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS DE CORTO PLAZO, si el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado a la empleada, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el menor valor causado no ocasionó un menor valor pagado a la empleada en el periodo respectivo.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Para ambos casos, si hubo un menor valor pagado por la licencia a la empleada, una vez se realice el pago de dicho valor a la empleada, se realiza el registro débito en la subcuenta 251108-Licencias, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS DE CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100052591 DEL 09-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las cuentas por cobrar e ingresos derivados de los contratos de arrendamiento de espacios dentro del campus, en los cuales figura una cláusula de exención del pago del canon del arrendamiento en caso de que se produzca anormalidad académica

Doctora  
MARIA VICTORIA GRISALES GARCÍA  
Líder Gestión Contable  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010046102, el día 28 de octubre de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el reconocimiento de las cuentas por cobrar e ingresos derivados de los contratos de arrendamiento de espacios dentro del campus suscritos con particulares, en los cuales figura una cláusula de exención del pago del canon del arrendamiento al arrendatario en caso de que se produzca anormalidad académica, indicado en su consulta así:

“La Universidad Tecnológica de Pereira tiene suscrito contratos de arrendamiento con particulares de espacios dentro del campus universitarios entre los cuales se encuentra, puntos de fotocopias, cafeterías y restaurante, dentro de una de las cláusulas de estos contratos existe una que dice que en caso de anormalidad académica el arrendador exime de pago del canon del arrendamiento al arrendatario; estos contratos no han sufrido ninguna modificación por causa de la pandemia.

Por efectos de pandemia la universidad desde el día 25 de marzo del presente año implementó el trabajo desde casa al igual que la modalidad de clases virtuales, por tal motivo en las instalaciones de la universidad no se está prestando ningún servicio, por consiguiente, se produjo la anormalidad académica que se menciona en una de las cláusulas de los contratos de arrendamiento.

## Consulta

1-¿la universidad debe contabilizar un ingreso por arrendamiento de los meses en los que la universidad ha estado cerrada?

2-¿La Universidad debió causar las respectivas cuentas por cobrar de los arrendamientos de los meses de la anormalidad?

Y si es alguno de los casos anteriormente descritos ¿Qué registro contable tendría que hacer la universidad, para cancelar la cuenta por cobrar?”

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

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos e Ingresos, indica:

#### “6.1.1. Activos

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

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

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

una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

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

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



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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto a la definición de recurso controlado, el Marco Conceptual indica que es un elemento que otorga, entre otras cosas, un derecho a recibir una corriente de flujos de efectivo, y para determinar si la entidad controla el recurso debe contemplar aspectos como la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Para el caso en particular de la Universidad Tecnológica de Pereira, respecto a los contratos de arrendamiento de espacios dentro del campus, la aplicación de la cláusula en la que se exime del pago del canon del arrendamiento al arrendatario en caso de que se produzca anormalidad académica, implica que el derecho configurado a través del contrato no es exigible durante el periodo en que exista dicha anormalidad, de manera que no puede esperarse flujos de efectivo y por consiguiente, al no cumplirse la definición de Activo, no puede reconocerse una cuenta por cobrar.

Por su parte, los ingresos son definidos como los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, como entradas o incrementos del valor de los activos, o como salidas o decrementos del valor de los pasivos. En concordancia con esta definición y teniendo en cuenta lo dicho en el párrafo anterior, si

no es posible reconocer la cuenta por cobrar, es decir, no se evidencia un aumento en los activos, tampoco habrá lugar al reconocimiento de un ingreso.

Cabe anotar que para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos referidos en el Marco Conceptual.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100055561 DEL 17-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Gastos de administración y operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de cobros realizados a la entidad por servicios consumidos, que son cancelados entre la entidad y otros terceros.

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-AGROSAVIA

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041162, el día 25 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta la aplicación que se debe realizar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el siguiente caso:

“AGROSAVIA es la responsable del pago de servicios públicos, vigilancia, distritos de riego, entre otras erogaciones de los Centros de Investigación donde desarrolla sus actividades misionales, no obstante, una porción de estas erogaciones es pagada por otros terceros distintos a AGROSAVIA pues también disfrutan del servicio que originó dicha erogación. Cabe resaltar que la factura de estas erogaciones se encuentra a nombre de AGROSAVIA.

Con posterioridad a la recepción de la factura, AGROSAVIA realiza el recobro de la porción correspondiente a estos terceros con los que comparte el disfrute del servicio. Para tal fin, AGROSAVIA reconoce el total de la factura como gasto de la Corporación (dado que este es el valor que reportan en recíprocas e información exógena las empresas de servicios públicos y prestadoras de servicios) y posteriormente hace una cuenta de cobro al tercero responsable del pago donde se especifique el valor, el servicio y el periodo cobrado, el cual es reconocido como un ingreso por recuperación de costos y gastos.

Por lo anterior, solicitamos concepto sobre el manejo contable de estos cobros y sus partidas recíprocas.”

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

## CONSIDERACIONES

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

### “4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

### 6.1.1. Activos

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

### 6.1.2. Pasivos

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

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia. (...)

#### 6.1.5. Gastos

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

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

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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

**“1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR****DESCRIPCIÓN**

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

**2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR****DESCRIPCIÓN**

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

**5111-GENERALES****DESCRIPCIÓN**

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

**8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad deberá reconocer únicamente en sus estados financieros los valores de los cobros realizados en la medida en que estos se encuentren asociados con su funcionamiento y operación, y que de acuerdo con el principio de esencia sobre forma pueden ser diferentes a los valores indicados en las facturas o instrumentos de cobro cuando estos deben ser cancelados por terceros, de forma total o parcial, con independencia de que la entidad sea la titular del cobro.

Conforme a lo anterior, la entidad registrará los cobros que le realicen y que deba cancelar en su totalidad debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GENERALES, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Una vez realiza el pago de estas obligaciones, debitará la subcuenta correspondiente de la

cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, cuando el valor cobrado deba ser cubierto de forma integral por la entidad y otros terceros, la entidad realizará el reconocimiento de la obligación por el valor correspondiente del servicio consumido conforme se señala en el párrafo anterior. Para el valor que corresponde a obligaciones de los terceros, la entidad lo registrará debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por los valores correspondientes.

Una vez la entidad realice el pago, acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor que corresponde a cada tercero frente a la obligación cancelada. De igual forma cancelará las cuentas de orden previamente reconocidas, debitando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y acreditando subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando los terceros realicen el giro de los recursos por el valor de sus obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

El reporte de operaciones recíprocas por los servicios obtenidos de otras entidades públicas, se efectuará por los valores que le corresponden a la entidad, sean estos totales o parciales, y se reportarán en el formulario dispuesto para ello por parte de la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100055571 DEL 17-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar referida en el parágrafo 5 del artículo 14 de la Ley 708 de 2011 (artículo modificado por el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019)

Doctor  
MIGUEL OSORIO SAYEH  
Director  
Dirección de Vivienda  
Departamento de Bolívar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041742, el día 01 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) El Parágrafo 5o. del Artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 hace referencia a la supresión de las deudas a cargo del cedente por conceptos de tributos a la propiedad raíz respecto al bien cedido mediante los procedimientos de saneamiento contable. ¿Con la aplicación de los procedimientos de saneamiento contable se puede suprimir todas las vigencias adeudadas o se excluyen las deudas de las últimas 5 vigencias?”

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 14 de la Ley 708 de 2001 “Por la cual se establecen normas relacionadas con el Subsidio Familiar para Vivienda de Interés Social y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 14. CESIÓN A TÍTULO GRATUITO O ENAJENACIÓN DE DOMINIO DE BIENES FISCALES. <Artículo modificado por el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Las entidades públicas podrán transferir mediante cesión a título gratuito la propiedad de los bienes inmuebles fiscales o la porción de ellos, ocupados ilegalmente con mejoras y/o construcciones de destinación económica habitacional, siempre y cuando la ocupación ilegal haya sido efectuada por un hogar que cumpla con las condiciones para ser beneficiario del subsidio de vivienda de interés social y haya ocurrido de manera



ininterrumpida con mínimo diez (10) años de anterioridad al inicio del procedimiento administrativo. La cesión gratuita se efectuará mediante resolución administrativa, la cual constituirá título de dominio y una vez inscrita en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, será plena prueba de la propiedad.

En ningún caso procederá la cesión anterior tratándose de inmuebles con mejoras construidas sobre bienes de uso público o destinados a la salud y a la educación. Tampoco procederá cuando se trate de inmuebles ubicados en zonas insalubres o zonas de alto riesgo no mitigable o en suelo de protección, de conformidad con las disposiciones locales sobre la materia.

PARÁGRAFO 1o. Para bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

PARÁGRAFO 2o. Para los procesos de cesión a título gratuito o enajenación de dominio de bienes fiscales, no aplicarán las restricciones de transferencia de derecho real o aquella que exige la residencia transcurridos diez (10) años desde la fecha de la transferencia, establecidas en el artículo 21 de la Ley 1537 de 2012.

PARÁGRAFO 3o. En las resoluciones administrativas de transferencia mediante cesión a título gratuito, se constituirá patrimonio de familia inembargable.

PARÁGRAFO 4o. La cesión de la que trata el presente artículo solo procederá siempre y cuando el beneficiario asuma y acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales pendientes de pago con la entidad territorial, generadas por el inmueble a titular por concepto de impuesto predial.

PARÁGRAFO 5o. Las administraciones municipales o distritales podrán suprimir de los registros y cuentas de los contribuyentes de su jurisdicción mediante los procedimientos de saneamiento contable, las deudas a cargo del cedente por conceptos de tributos a la propiedad raíz respecto al bien cedido en el marco de este artículo.” (Subrayado fuera de texto).

El Capítulo 2 “Transferencia de bienes inmuebles fiscales entre entidades, cesión a título gratuito o enajenación de bienes fiscales ocupados ilegalmente” del Decreto 1077 de 2015 (Capítulo modificado por el artículo 1 del Decreto 149 de 2020) establece:

“Artículo 2.1.2.2.1.2. Definiciones. Para efectos de lo aquí dispuesto se adoptan las siguientes definiciones:

1. Entidad cedente o enajenadora. La definición de entidad cedente o enajenadora tendrá en cuenta los siguientes criterios:

(...)

1.2. Cuando se trate de la cesión a título gratuito de que trata el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019, se entenderá por entidad cedente o enajenadora a aquella facultada para adelantar el proceso de saneamiento y titulación de los bienes objeto del presente capítulo.

2. Receptor o cesionario.

(...)

2.2. Cuando se trate de la cesión a título gratuito de que trata el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019, se entenderá por cesionario al (a los) integrante(s) del hogar correspondiente.”

(...)

Artículo 2.1.2.2.2.3. Acreditación de la ocupación ininterrumpida. La acreditación de la ocupación ininterrumpida podrá ser demostrada por el hogar utilizando cualquiera de los siguientes medios:

1. Certificación de residencia emitida por la alcaldía y/o la Junta de Acción Comunal.

2. Copia de factura o certificación de servicios públicos domiciliarios, en la que figure cualquiera de los miembros del hogar como suscriptor.

3. Constancia de pago de impuestos prediales a su cargo durante la ocupación, o del acuerdo de pago celebrado con la entidad territorial.

4. Ficha catastral de la mejora registrada por cualquiera de los miembros del hogar, o

5. Cualquier otro medio de prueba señalado en el Artículo 165 del Código General del Proceso.

Parágrafo. El hogar deberá acreditar que la construcción o mejora se encuentra a paz y salvo por concepto de impuesto predial a su cargo, y le corresponderá a la entidad territorial determinar si la obligación se ha extinguido.”

(...)

Artículo 2.1.2.2.11. *Causales de terminación de la actuación administrativa.* La actuación administrativa terminará cuando:

1. El inmueble se encuentre ubicado en bienes de uso público, bienes destinados a fines institucionales de salud o educación, en zonas de conservación o protección ambiental, en áreas insalubres de riesgo y las demás áreas previstas en los artículos 35 y 37 de la Ley 388 de 1997, en concordancia con el Instrumento de Ordenamiento Territorial.
2. El hogar no cumpla los requisitos para la cesión del inmueble.
3. Se acredite objetivamente la descripción típica del delito de falsedad, en cualquier documento suministrado o suscrito por el hogar. En este caso la entidad cedente adelantará de oficio las actuaciones administrativas y judiciales correspondientes.
4. La construcción o mejora no cuente con destinación económica habitacional.”

La Norma de cuentas por cobrar de la Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 425 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado a los Procedimiento Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución 625 de 2018, define:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo,

en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuentas por cobrar corresponden a derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Una cuenta por cobrar se deja de reconocer, total o parcialmente, cuando sobre esta expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado a los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, respecto al caso particular, corresponde a la administración municipal o distrital evaluar junto con su oficina jurídica, cuáles acreencias podrán suprimir y posteriormente realizar su baja en cuentas, teniendo en cuenta que dicha baja en cuentas debe realizarse atendiendo a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, y en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en el cual se establece que se darán de baja, entre otros, los valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad; los derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva; los derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; o los derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad.

Así, pues, si de conformidad con lo establecido en el parágrafo 5º del artículo 14 de la Ley 708 de 2001, las administraciones municipales o distritales, con el acompañamiento de su oficina jurídica, deciden suprimir de los registros y cuentas de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo del cedente por conceptos de tributos a la propiedad raíz respecto al bien cedido en el marco de dicho artículo, una vez ejecutoriado el acto administrativo, o una vez emitido el documento soporte respectivo, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

La baja en cuentas referida se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, respecto a su inquietud sobre si se puede realizar la baja en cuentas de todas las vigencias adeudadas o se excluyen las deudas de las últimas 5 vigencias, es preciso manifestar que, de acuerdo a lo establecido en la Ley 708 de 2001 y en el Decreto 1077 de 2015, corresponde a la administración municipal o distrital evaluar junto con su oficina jurídica, cuáles deudas podrán no cobrar y proceder a suprimirlas de sus registros contables, mediante el procedimiento de baja en cuentas de las cuentas por cobrar referido.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100056061 DEL 18-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de cuentas por cobrar a deudores fallecidos.

Doctora  
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO  
Subdirectora Financiera  
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043922, el día 19 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“La Subdirección de Determinación de Obligaciones Pensionales de la UGPP expide actos administrativos, denominados Resoluciones de Derechos Pensionales (RDP), mediante los cuales establece valores a cobrar a los pensionados, de las entidades cuya función pensional asumió la entidad, por concepto de mayores valores pagados en mesadas pensionales, por compartibilidad (Sic) pensional con Colpensiones y por otros conceptos.

Primer Caso:

Estos actos administrativos son expedidos a nombre del pensionado y, en algunos casos, han sido proferidos después de su fallecimiento y mientras se surtía el proceso de notificación por edicto eran registrados en la contabilidad en la subcuenta 819090 Otros Activos Contingentes y, una vez culminada la notificación, se trasladan a la Subdirección de Cobranzas para iniciar la gestión de cobro, por lo que contablemente se retiraban de la subcuenta 819090 Otros Activos Contingentes y se registraban en la subcuenta 138490 Otras Cuentas por Cobrar.

Como en algunos casos, el tercero ya estaba creado en el SIIF Nación antes de su fallecimiento, permitió el registro del hecho económico a nombre del pensionado fallecido. En otros casos el tercero NO estaba creado en SIIF antes del fallecimiento y, por lo tanto, el SIIF Nación NO permitió crear el tercero y NO se pudo registrar la Cuenta por cobrar a nombre del tercero fallecido, sino que se registró a nombre de un tercero genérico NIT

999.999.999 TERCERO GENÉRICO. Hoy en día, a pesar de que se siguen profiriendo estos actos administrativos, ya NO son reconocidos en la Contabilidad, por atención entre otras normas, al artículo 3.2.11 Individualización de bienes, derechos y obligaciones del PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE que dice: “Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual...”.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es correcto o NO reconocer en la contabilidad como activos contingentes o como Cuenta por cobrar, estos actos administrativos que expide la Unidad a nombre del pensionado fallecido o a los herederos ciertos e indeterminados del pensionado fallecido sin haberse todavía establecido los herederos ciertos?
2. ¿Deben retirarse de la Contabilidad los registros de aquellos actos administrativos expedidos después del fallecimiento del deudor sin que medie un acta de baja de cuentas por cobrar del Comité de cartera o Resolución del Representante legal ordenando el retiro y archivo de estos procesos de cobro o sin el acto administrativo de la Subdirección de Cobranzas con el que ordena el cierre del expediente de cobro?
3. ¿Cuál sería el registro contable que debe efectuarse para el retiro de estas cuentas por cobrar, cuando fueron registradas en vigencias anteriores y presentan para algunos casos deterioro?

Segundo Caso:

Los actos administrativos fueron proferidos en vida del deudor por parte de la Subdirección de Determinación de Obligaciones Pensionales, por lo que se contabilizaron en la subcuenta 819090 Otros Activos Contingentes y su registro se mantuvo en esta subcuenta mientras se surtía el proceso de notificación y firmeza. En el tiempo que toma el traslado del acto ejecutoriado de la Subdirección de Determinación de Obligaciones Pensionales a la Subdirección de Cobranzas para iniciar la gestión de cobro, el deudor fallece. Por lo que se pregunta lo siguiente: Como la Subdirección de Cobranzas es quien reporta a Contabilidad los actos que se reconocen como cuentas por cobrar debido a que tienen la competencia para determinar si constituyen un título ejecutivo de cobro claro, expreso y exigible, ¿Se deben o no reconocer estos actos en la subcuenta 138490 como una Cuenta por Cobrar, teniendo en cuenta que el acto se encuentra debidamente ejecutoriado pero el deudor ha fallecido al momento en que Cobranzas lo reporta a Contabilidad?

Tercer Caso:

El último caso es cuando el deudor determinado en el acto administrativo continúa con vida cuando llega el Título ejecutivo de cobro a la Subdirección de Cobranzas, área fuente de información de las Cuentas por cobrar al Grupo de Contabilidad. Sin embargo, el deudor fallece en forma posterior al inicio del proceso de cobro.

¿Qué registros deben efectuarse en la contabilidad para reconocer esta situación, teniendo en cuenta que la Subdirección de Cobranzas puede o NO tener bienes embargados o secuestrados del deudor fallecido y adicionalmente pueden presentar estimaciones de deterioro registradas en la contabilidad?”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución N° 167 de 2020, establece:

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

**6.1. Definición de los elementos de los estados financieros**

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

47. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

#### 6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

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

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

55. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

57. Cuando la entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que reflejen el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en

general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

58. Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

59. Cuando la entidad gestiona un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, se considera no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

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

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el

uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

78. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución N° 425 de 2019, establece:

#### “I. ACTIVOS

(...)

#### 2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

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

(...)

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)



## 2.5. Baja en cuentas

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

(...)

## CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

### 1. ACTIVOS CONTINGENTES

#### 1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

## IV. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

(...)

#### 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

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

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

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

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, define:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

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

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

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

### “3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE (...)”

La identificación de riesgos permite conocer los eventos que representan algún grado de amenaza para el cumplimiento de la función del área responsable del proceso contable y que producen efectos desfavorables para sus clientes y grupos de interés. A partir de ellos, se analizan las causas, los agentes generadores y los efectos que se pueden presentar con su ocurrencia.

(...)

Una visión integral del proceso contable debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad; por lo cual, se hace necesario que el preparador de la información los identifique y revise permanentemente, y que emprenda las acciones necesarias para mitigar o neutralizar su impacto.

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos tecnológicos, etc. Dentro de los principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros.

(...)

### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

#### 3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Primer caso:

1. ¿Es correcto o no reconocer en la contabilidad como activos contingentes o como cuentas por cobrar, estos actos administrativos que expide la UGPP a nombre de pensionados fallecidos o a nombre de los herederos ciertos e indeterminados de los pensionados fallecidos, sin haberse todavía establecido los herederos ciertos?

Conforme a la Norma de cuentas por cobrar citada en las consideraciones, una cuenta por cobrar se debe reconocer en la contabilidad de las entidades de gobierno cuando estas tengan el derecho de recibir, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo y determinable, producto del desarrollo de sus actividades. Por lo tanto, la UGPP debe reconocer las cuentas por cobrar por concepto de mayores valores pagados en las mesadas pensionales, en el momento en que el acto administrativo respectivo se encuentre en firme. En este sentido, si los actos administrativos a nombre del pensionado fallecido, o a nombre de los herederos ciertos e indeterminados del pensionado fallecido, quedan en firme, se deberán reconocer las cuentas por cobrar.

Lo anterior, con independencia de que en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación no se pueda relacionar el pensionado fallecido o los herederos del pensionado fallecido, como titular o titulares de la deuda a favor de la entidad. Por tanto, en atención al Procedimiento para la evaluación del control interno contable, la UGPP deberá buscar los mecanismos alternos para la identificación individual de las cuentas por cobrar en el SIIF Nación, como, por ejemplo, la creación de un tercero con el nombre del pensionado fallecido seguido de la expresión “herederos indeterminados”, con un código de identificación definido por la entidad. Una vez se logre la identificación específica de los herederos del pensionado fallecido, la UGPP debe realizar la reclasificación por tercero de la cuenta por cobrar respectiva.

Ahora bien, respecto a su inquietud sobre el reconocimiento de un activo contingente, según lo señalado la Norma de activos contingentes, un activo contingente se revela cuando el activo posible, derivado de hechos pasados, dependa de la confirmación de hechos futuros que no se encuentren enteramente bajo el control de la entidad para su reconocimiento como activo en el estado de situación financiera.

Por consiguiente, los actos administrativos objeto de su consulta no cumplen las condiciones para ser revelados como activos contingentes, toda vez que las circunstancias para que queden en firme y puedan ser reconocidos como cuentas por cobrar se encuentran bajo el control de la entidad.

Así pues, si el acto administrativo respectivo adquiere firmeza, se reconocerá una cuenta por cobrar, en caso contrario, no se deberá registrar ni revelar este hecho económico.

2. ¿Deben retirarse de la contabilidad los registros de aquellos actos administrativos expedidos después del fallecimiento del deudor sin que medie un acta de baja de cuentas por cobrar del Comité de cartera o Resolución del Representante legal ordenando el retiro y archivo de estos procesos de cobro o sin el acto administrativo de la Subdirección de Cobranzas con el que ordena el cierre del expediente de cobro?

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 10 de la Norma de cuentas por cobrar, citado en las consideraciones, se debe realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuando expiren, se transfieran o se renuncie a los derechos sobre los flujos financieros esperados de este activo. Es decir, se deberá realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuando estas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento como activos, pues no se espere a futuro, la entrada de flujo financiero.

En este sentido, si el hecho de que el deudor haya fallecido implica que no se pueda realizar el cobro de los valores establecidos en el acto administrativo, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar. En caso contrario, esto es, si el hecho de que el deudor haya fallecido no implica que no se pueda realizar el cobro de los valores establecidos en el acto administrativo a sus herederos, no se podría realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Ahora bien, respecto a su inquietud sobre la baja en cuentas sin que medie un acta de baja en cuentas por cobrar, resolución del representante legal o acto administrativo alguno, atendiendo lo señalado por la Norma de proceso contable y sistema documental contable, la empresa debe definir los soportes de contabilidad que permitan la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos. En este sentido, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe contar con un soporte de contabilidad, en los términos señalados en la norma citada, conforme lo defina la administración de la entidad.

3. ¿Cuál sería el registro contable que debe efectuarse para el retiro de estas cuentas por cobrar, cuando fueron registradas en vigencias anteriores y presentan para algunos casos deterioro?

En caso de ser procedente, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar la entidad registrará un crédito en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuenta por cobrar, cuya contrapartida será el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el deterioro de valor acumulado relacionado con tal cuenta

por cobrar, y, si existe alguna diferencia entre los rubros anteriores, el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Segundo caso:

¿Se deben o no reconocer estos actos administrativos como una cuenta por cobrar, teniendo en cuenta que el acto administrativo se encuentra debidamente ejecutoriado pero el deudor ha fallecido al momento en que Cobranzas lo reporta a Contabilidad?

Como se mencionó anteriormente, conforme a la Norma de cuentas por cobrar, citado en las consideraciones, una cuenta por cobrar se debe reconocer en la contabilidad de las entidades de gobierno cuando estas tengan el derecho de recibir, a futuro, un flujo financiero fijo o determinable, producto del desarrollo de sus actividades. Por lo tanto, la UGPP debe reconocer las cuentas por cobrar a los pensionados, por concepto de mayores valores pagados en las mesadas pensionales, en el momento en que el acto administrativo respectivo se encuentre en firme.

En este sentido, en caso de que el fallecimiento del pensionado titular de la deuda a favor de la entidad traiga como consecuencia que el acto administrativo pierda firmeza o fuerza ejecutoria, se procederá a realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar. Pero si, contrario a ello, el fallecimiento del pensionado no implica que el acto administrativo pierda firmeza, se deberá mantener reconocida la cuenta por cobrar.

Tercer caso:

¿Qué registros deben efectuarse en la contabilidad para reconocer el hecho de que el pensionado fallece después de iniciado el proceso de cobro, teniendo en cuenta que la Subdirección de Cobranzas puede o no tener bienes embargados o secuestrados del deudor fallecido y adicionalmente pueden presentar estimaciones de deterioro registradas en la contabilidad?”

En caso de que el deudor fallezca una vez iniciado el proceso de cobro, si el proceso de cobro continua en contra de sus herederos, la entidad no deberá realizar registros adicionales. No obstante, cuando la entidad reciba el pago del valor establecido en el acto administrativo, se deberá cancelar la cuenta por cobrar mediante el registro crédito en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuenta por cobrar, y el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el deterioro de valor acumulado relacionado con tal cuenta por cobrar, así como el débito de la subcuenta



correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de efectivo o sus equivalentes recibido, y, en caso de existir diferencias entre créditos y débitos de las cuentas anteriores, el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o el crédito de la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, según corresponda.

Si por el contrario, se hace imposible que el proceso de cobro continúe, la entidad deberá evaluar si el hecho de que el deudor haya fallecido implica que no se pueda realizar el cobro de los valores establecidos en el acto administrativo a sus herederos, de ser así, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, conforme lo concluido en párrafos anteriores.

Ahora bien, si el proceso de cobro no continua, pero la entidad puede iniciar un nuevo proceso de cobro en contra de los herederos del deudor fallecido, la UGPP deberá mantener reconocida la cuenta por cobrar, y de conformidad con lo establecido en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, deberá propender por lograr el cobro de las obligaciones creadas en su favor.

En todo caso, si la UGPP no ha realizado el tratamiento contable de los actos administrativos, objeto de su consulta, en los términos descritos en estas conclusiones, entonces debe efectuar la corrección de los errores respectivos, conforme lo señala la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', específicamente lo señalado sobre la corrección de errores en el periodo actual y, en caso de resultar materiales, la reexpresión de los estados financieros comparativos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100060101 DEL 02-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

Doctor  
JAIME RIVERA

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041832, el día 02 de octubre de 2020, mediante la cual solicita se le indique que registros contables se debe efectuar en la contabilización del impuesto predial, y de igual manera con un taller, norma o resolución donde pueda ilustrarse para realizar correctamente el proceso contable.

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

#### CONSIDERACIONES

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“4.1.2. Representación fiel

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

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

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

### 6.1.1. Activos

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

### 6.1.4. Ingresos

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

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

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

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

### 2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

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

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

#### 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...) (Subrayado fuera de texto)

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

“1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan. (...)

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

## 4105-IMPUESTOS

## DESCRIPCIÓN

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

## 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)

## 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

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

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

## 6.1.2. Pasivos

56. Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)

59. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa. (...)

#### 6.1.6. Gastos

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

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 426 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y conforme se señala en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando se haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.



Bajo este contexto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará el ingreso por concepto de impuesto predial, debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, le concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, de acuerdo con el Marco Conceptual.

Por su parte, la entidad responsable del pago del impuesto, sea esta una entidad de gobierno o una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, reconocerá en el momento en el cual quede en firme la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a su cargo, un débito en la subcuenta 512001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o en la subcuenta 522001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Una vez la entidad realice el giro de los recursos para cumplir con el pago de su obligación, debitará la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se aclara que, para realizar el correcto reconocimiento y registro de los hechos económicos de las entidades contables públicas, estas deben acatar lo dispuesto en el Marco Normativo que le sea aplicable, razón por la cual será esta la normatividad que deberán consultar para llevar a cabo sus procesos contables.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071771 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

Señora  
EVELYN YANETH RODRÍGUEZ MORALES  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053162, el día 3 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita la interpretación, aplicación y aclaración del tratamiento contable de las cuentas por cobrar a entidades ya liquidada, frente a las siguientes inquietudes:

“1. ¿Cuáles son los efectos jurídicos y contables del saneamiento contable sobre entidades de salud que ya están liquidadas, y no se realizó el debido proceso de presentación de la reclamación en los tiempos dispuestos de las entidades liquidadas, o si se presentó la reclamación, no se hizo la gestión jurídica para la recuperación de estos recursos de cuentas por cobrar?

2. ¿Qué normatividad vigente hay para el saneamiento contable?

3. ¿Cuál es la dinámica contable para el saneamiento contable de cartera y deterioro?”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

### “4.1. Características fundamentales

#### 4.1.1. Relevancia

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

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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

### 6.1.1. Activos

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

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa

de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

## 2.5. Baja en cuentas

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

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

## “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

### 4.1.1. Relevancia

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

(...)

### 4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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

### 6.1.1. Activos

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

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

73. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

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

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

#### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

#### Obligaciones

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



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

## CONCLUSIONES

De conformidad con los Marcos Normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de cometido estatal, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, cuyo reconocimiento en los estados financieros se efectúa por el valor de la transacción y que, con posterioridad, se mantienen por este valor menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para el cálculo del deterioro del valor de cuentas por cobrar, una empresa o entidad puede optar por la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o colectiva.

Cuando establezca que la estimación del deterioro de cuentas por cobrar se efectúa de manera individual, se verificará, por lo menos al final del periodo contable, la existencia de indicios de deterioro originados en el incumplimiento de pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, que en caso de presentarse, el deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados, utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

Si, por el contrario, se establece que la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, se estimará el deterioro de estas cuentas a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición, siempre y cuando estas cuentas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio. Como la matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad, donde se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción.

El reconocimiento del exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados o el valor resultante del producto

de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción, se efectúa mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por otra parte, las entidades o empresas dejan de reconocer las cuentas por cobrar, total o parcialmente, cuando se paguen, expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran, disminuyendo el valor en libros de las cuentas por cobrar mediante un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR; cualquier valor previamente reconocido por deterioro del valor de los activos, con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR); el valor recibido con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO; y la diferencia que entre estos surja se reconoce como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS

Ahora bien, teniendo en cuenta que las características fundamentales de relevancia y representación fiel señalan que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios y es útil si representa fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza cuando la descripción de un fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, para el caso particular, en el cual se presentan cuentas por cobrar a entidades ya liquidadas, es responsabilidad de la administración dar cumplimiento a las características fundamentales, para lo cual, de forma permanente se debe realizar el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de realizar no solo los cobros correspondientes de las cuentas por cobrar, sino también identificar las razones por las cuales expira el derecho o una empresa o entidad deciden renunciar a los riesgos y beneficios asociados a la propiedad de la cuenta por cobrar. Así mismo, es menester manifestar, que el hecho de que una cuenta por cobrar no cumpla con los requerimientos para su reconocimiento en los estados financieros, no significa que las actividades de cobro administrativas o jurídicas cesen.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representar serios problemas de confiabilidad en la información contable.

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

En este sentido, este Despacho se abstiene de pronunciarse frente a su inquietud de los efectos jurídicos del saneamiento contable sobre cuentas por cobrar a entidades de salud que ya se encuentran liquidadas y sobre las cuales no se efectuó el debido proceso de reclamación.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100071881 DEL 28-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos o cartera que prescribió.

Doctora  
ALIX AMAYA GÓMEZ  
Asesora de Control Interno  
Municipio de San Juan de Arama  
San Juan de Arama, Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040832, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“1. Es procedente dentro del Manual de Políticas que una entidad especifique o relacione en el tratamiento de la política el nombre de las entidades bancarias en las cuales tiene depositados los recursos del municipio?

2. Debe de tener soportado o documentado el cálculo del indicio de deterioro cuando se hayan realizado prescripciones de impuesto predial?

3. Si la entidad expide actos administrativos los cuales denomina “Por medio del cual se resuelve una solicitud de impuesto predial” pero en el mismo se está prescribiendo el cobro de impuesto predial, debe en estos casos determinarse el cálculo de indicio de deterioro por los valores prescritos?”

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

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece lo siguiente:

## 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por Cobrar de Marco Normativo de Entidades de Gobierno establece:

#### 2.1. Reconocimiento

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

Así mismo, el numeral 2.5. Baja en cuentas de la norma en mención del Marco Normativo de Entidades de Gobierno señala:

“10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto,

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El marco normativo emitido por la CGN, aplicado por las Entidades de Gobierno, incluye además de los Procedimientos Contables basados en el Marco Conceptual y en las Normas para desarrollar los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación sobre temas particulares que deben ser observados por la entidad cuando desarrolla alguna de las actividades regladas en los respectivos procedimientos, incluye los procedimientos transversales, que regulan aspectos que contribuyen a la administración, a la salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.

El Procedimiento transversal aplicado por las Entidades de Gobierno, con independencia del respectivo marco normativo, es el Procedimiento de Control Interno contable según el cual las entidades deben contar con Manuales de políticas contables elaborados acorde a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos contables del marco normativo para la elaboración y presentación de los estados financieros que la entidad aplique, según su naturaleza y actividad.

Este procedimiento indica que corresponde a las entidades elaborar manuales de procedimientos y funciones de acuerdo con las actividades contables y asignación de responsabilidades de quienes las ejecutan directamente o de quienes están relacionados con el proceso contable porque proveen la información o suministro de datos que deben ser entregados de manera oportuna y con las características necesarias, para que sean procesados adecuadamente.

Así mismo, indica que la entidad debe establecer e implementar en cada una de las diferentes etapas del proceso contable, acciones de control que permitan mitigar o neutralizar los factores de riesgo, dependiendo de la complejidad de las operaciones. Por lo antes expuesto, si la entidad, lo considera pertinente incluir los nombres de las entidades bancarias donde tiene depositados los recursos dentro de los manuales de las políticas contables, puede hacerlo.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes de efectivo u otro instrumento y se darán de baja cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIERO. En algunos casos, la baja en cuentas puede darse cuando llega el deterioro al mismo monto de la cartera y lo deja en cero, para lo cual la entidad deberá realizar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR. Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la realización del proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo cual, siempre que se presenten este tipo cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha

responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido los funcionarios.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100066281 DEL 16-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cuentas por cobrar por concepto de multas. Tratamiento contable de la demanda interpuesta en contra de la entidad.

Doctora  
 KAROL TATIANA AYALA DÍAZ  
 Profesional Universitario  
 Corporación Autónoma Regional de Santander  
 Sal Gil, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010048142, el día 04 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta: ¿Cuál es la contabilización que procede en los casos en los cuales se reconoce una cuenta por cobrar que tiene su origen en un acto administrativo emitido como Autoridad Ambiental y que ya cobro firmeza pero que con posterioridad fue demandada en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en la jurisdicción contenciosa?

“La Corporación Autónoma Regional de Santander impuso sanción mediante Resolución DGL No. 00001291 de diciembre 31 de 2014 la cual se encuentra reconocida en el sistema financiero de la Entidad mediante documento NG 14-02214 de diciembre 31 de 2014 afectando las cuentas por cobrar y el ingreso de esa vigencia, actualmente la multa impuesta con Resolución DGL No. 00001291-2014 permanece registrada en las cuentas por cobrar de la entidad la cual se encuentra generando el reporte de operaciones recíprocas con la Empresa Aguas de Barrancabermeja S.A ESP.

Así mismo y conforme al informe de litigios contingentes entregado por la Secretaria General de la Entidad y bajo la calificación de riesgo medio reportado para el proceso jurídico de la Multa impuesta a la Empresa Aguas de Barrancabermeja S.A. ESP: mediante Resolución DGL No. 00001291-2014 la Corporación Autónoma Regional de Santander CAS tiene reconocida en la contabilidad de la Entidad una Responsabilidad Contingente en las cuentas de Orden por el valor de las pretensiones de la demanda.

La Empresa Aguas de Barrancabermeja S.A. ESP mediante correo electrónico informa a la Corporación Autónoma Regional de Santander CAS que ellos están reconociendo dentro de su contabilidad esta obligación como una contingencia teniendo como soporte la demanda que interpusieron ante la jurisdicción contenciosa administrativa ante la cual interpuso una Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho demanda radicada en marzo de 2016.”

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

## CONSIDERACIONES

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

### “4.1.2. Representación fiel

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

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

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

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, en el Capítulo I. Activos, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

### 2.3. Medición inicial

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

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva. (...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Capítulo IV. Ingresos, de las Normas antes citadas, indican:

## “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada

la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el Gobierno (...)

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

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

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento (...)

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

1.4.2. Medición (...)

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

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017, establece:

"2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

## 2.2 Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

## 2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable. (...)

## 2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de

descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### a. Tratamiento contable de las multas

La norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación establece que, una multa se deberá reconocer cuando en contra de la decisión no proceda recurso alguno o se haya resuelto el mismo, para lo cual se deberá analizar lo dispuesto en la ley y en los estatutos internos de la Entidad.

Una vez sean impuestas las multas y sobre estas no proceda recurso alguno en su contra, se registrará el valor liquidado mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con posterioridad a su reconocimiento, las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos. Además, la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por el desmejoramiento de las condiciones

crediticias o el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, lo cual se materializa si el valor en libros es superior al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados.

Cuando se dejen de cumplir las condiciones para su reconocimiento, por cuanto los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han transferido, la entidad deberá proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros.

#### b. Reconocimiento del proceso judicial en contra de la entidad

Ahora bien, si realizado el reconocimiento de la cuenta por cobrar por multas, el tercero demanda el acto administrativo, el proceso judicial deberá tratarse de forma separada, la mera aceptación de la demanda no es un hecho que conlleve a la baja en cuentas del derecho de la información financiera.

Por lo tanto, con la admisión de la demanda interpuesta por el tercero, el área jurídica de la entidad realizará la evaluación pertinente de la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable, para efectuar los registros contables que correspondan según lo dispuesto en el Procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, entonces no se deberá reconocer ni revelar nada sobre el proceso jurídico en los estados financieros de la entidad.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, y se establece una obligación posible, la entidad revelará la obligación en las cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. El pasivo contingente se registrará por la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, y se establece una obligación probable, se constituirá una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

En consecuencia, si para la entidad se cumplen los criterios de reconocimiento de la cuenta por cobrar por multas, esta se deberá mantener como activo en la información financiera y realizar el seguimiento correspondiente de conformidad a lo establecido en la norma de Cuentas por cobrar. De forma separada, se realizará el registro contable que corresponda a la evaluación realizada a la demanda interpuesta en contra.

Una vez finalice el proceso judicial y se emita una sentencia definitiva condenatoria, mediante la cual un juez declare la nulidad del acto administrativo en el que se interpuso la multa, la entidad deberá dar de baja el derecho debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, con la liquidación de la sentencia condenatoria, si procede, reconocerá la respectiva cuenta por pagar mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, si previamente se registró la provisión, o en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si no reconoció una obligación probable de forma previa; y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si la entidad había reconocido una obligación posible, con la liquidación de la sentencia, cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y un crédito en la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si la sentencia definitiva absuelve a la entidad, entonces se ajustarán las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda; y, se continuarán las gestiones de cobro del derecho.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100067081 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cuentas por cobrar por concepto de la prima de estabilidad jurídica

Doctora  
ADRIANA MEZA CONSUEGRA  
Secretaria General  
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052332, el día 27 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita concepto relacionado con las cuentas por cobrar por la prima de estabilidad jurídica.

Para el efecto la entidad señala:

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC) suscribió los Contratos de Estabilidad Jurídica CEJ 012 DE 2009, CEJ 008 de 2010 y CEJ 016 de 2010 con ETB, COMCEL S.A. y Telmex Colombia S.A. respectivamente, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 963 de 2005, derogada por el artículo 166 de la Ley 1607 de 2012, que señalaba en el numeral f) los contratos deben suscribirse por el Ministerio del Ramo en el que efectúe la inversión, según disponga el Comité. Para este ministerio aun cuando suscribió los contratos, no le es dable incluir en sus registros contables un ingreso que no le corresponde.

De acuerdo con el clausulado de los citados contratos, el ingreso denominado Prima de Estabilidad Jurídica, se estipuló a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así: “El INVERSIONISTA pagará a la NACIÓN-DIRECCIÓN DEL TESORO NACIONAL “Otras Tasas, Multas y Contribuciones no Especificadas” Código 333 del Banco de la República por concepto de la prima de estabilidad jurídica (...)”, recaudos que se realizan a nombre del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MinCIT), por lo que a la fecha es quien reconoce en los estados financieros las cuentas por cobrar a los tres inversionistas (ETB, COMCEL y TELMEX),

En la actualidad algunas de estas empresas presentan morosidad en los pagos respecto del valor diferencial de la prima de estabilidad jurídica correspondiente a las mayores inversiones realizadas por estas, por lo que el MinCIT está solicitando al MinTIC que en razón a que las acciones legales las debe adelantar ésta última entidad, le corresponde reconocer las cuentas por cobrar.

A lo anterior, el MinTIC señala que si bien los contratos de estabilidad jurídica fueron suscritos por esta entidad, no cuenta con el control efectivo sobre el activo de las cuentas por cobrar por concepto del valor de reajuste de las primas de estabilidad jurídica, no tiene acceso al recurso, no puede decidir sobre los fines previstos para el mismo y tampoco obtendrá beneficios económicos derivados de este ni potencial de servicio y en consecuencia no puede reconocer dicho activo dentro de sus estados financieros.

Según lo señalado, pregunta:

1. “¿Es procedente que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones como entidad firmante de los Contratos EJ-012 de 2009, EJ-008 y EJ-016 de 2010, reconozca en su contabilidad las cuentas provenientes de las primas de estabilidad jurídica de los dos últimos contratos citados?

2. Si bien es cierto el MinCIT tiene reconocidas en sus estados financieros las cuentas por cobrar de los operadores Comcel y Telmex y el Ministerio TIC tiene la competencia para adelantar la gestión del proceso de cobro persuasivo, coactivo o ejecutivo ¿esta acción de cobro amerita que deban estar reconocidas en los Estados Financieros del Ministerio TIC? Y de ser así, ¿cuál sería el registro contable que debe realizar?

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 963 de 2005, “Por la cual se instaura una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia.” Decretó:

“Artículo 1°. Contratos de estabilidad jurídica. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas

tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente.

(Artículo declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-320 de 2006, en el entendido que los órganos del Estado conservan plenamente sus competencias normativas, incluso sobre las normas identificadas como determinantes de la inversión, sin perjuicio de las acciones judiciales a que tengan derecho los inversionistas.)”

Posteriormente, fue expedida la Ley 1607 de 2012, la cual derogó en el artículo 166 la Ley 963 de 2005, en los siguientes términos:

“Artículo 166. Deróguese la Ley 963 del 8 de julio de 2005 por medio de la cual se instauró una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia.

Parágrafo 1°. No obstante lo anterior, tanto las solicitudes que se encuentren radicadas ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, así como los procedimientos administrativos que se encuentren en curso en el momento de entrada en vigencia de la presente ley, deberán ser tramitados de acuerdo con la Ley 963 de 2005, modificada por la Ley 1450 de 2011 y todos sus decretos reglamentarios vigentes, las cuales continuarán vigentes solo para regular los contratos vigentes y las solicitudes en trámite de aprobación a la fecha de entrada en vigencia de la presente hasta que se liquide el último de los contratos.

Parágrafo 2°. Los contratos de estabilidad jurídica en ejecución a la fecha de la promulgación de la presente ley continuarán su curso en los precisos términos acordados en el contrato hasta su terminación.”

En relación con la normativa contable, el Marco conceptual para las entidades de Gobierno incorporado al RCP mediante Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

47. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

#### 6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo señalado en el Marco conceptual para las entidades de Gobierno, la entidad reconoce un activo cuando controla un recurso del cual espera obtener un potencial de servicio o un beneficio económico futuro por el derecho a usar el bien para prestar un servicio, ceder el uso a un tercero para que preste un servicio, vender el bien, beneficiarse de la revalorización del recurso o recibir una corriente de flujos de efectivo, así como por los riesgos inherentes al activo que se asumen cuando son significativos y por el acceso al recurso.

Para incorporar un activo a la información financiera, la entidad analizará lo anotado, aplicando el juicio profesional, si los hechos económicos que pretende reconocer cumplen con los elementos de la definición de activo.

Pregunta 1. “¿Es procedente que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones como entidad firmante de los Contratos, reconozca en su contabilidad las cuentas por cobrar correspondientes a las primas de estabilidad jurídica?

Para atender a este punto es pertinente señalar que a la CGN le compete la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las

normas que expide como ente regulador de la normatividad contable, en consecuencia excede su competencia funcional, determinar si es al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a quien corresponde reconocer las cuentas por cobrar relacionadas con las primas de estabilidad jurídica sobre la base de que es la entidad que adelanta el proceso de cobro jurídico, aspecto que deberán validar con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en el contexto de la definición de activo, contenido en el Marco Conceptual de las entidades de Gobierno.

Pregunta 2. El MinCIT es la entidad que reconoce las cuentas por cobrar y el Ministerio TIC tiene la competencia para adelantar la gestión del proceso de cobro persuasivo, coactivo o ejecutivo ¿esta acción de cobro amerita que deban estar reconocidas en los Estados Financieros del Ministerio TIC? Y de ser así, ¿cuál sería el registro contable que debe realizar?

Respecto a si el MinTIC debe reconocer en su información financiera las cuentas por cobrar relacionadas con las primas de estabilidad jurídica sobre las cuales ejerce acción de cobro para recuperar aquellas que presentan morosidad en el pago, como se indicó en el punto 1 deberán analizar si dicha acción de cobro en los términos de los contratos suscritos, habilita al MinTIC para incorporar los derechos de cobro sobre los cuales igualmente asume los riesgos y el control representados en dichas cuentas.

Ahora bien, las cuentas que recibe el MinTIC para cobro persuasivo, coactivo o ejecutivo, para efecto de control podrán registrarlas en cuentas de orden acreedoras de control en la Subcuenta 939090- Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100063601 DEL 10-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Pertinencia de efectuar compensación de partidas recíprocas derivadas de la aplicación del procedimiento <u>contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.</u>

Doctora  
CLARA INES CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500051642 del día 24 de noviembre del 2020 en la cual formula la siguiente consulta:

“Teniendo en consideración que, el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, en especial lo contenido en el numeral 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial en el cual en el párrafo final del literal c) determina:

Cuando a través de una sentencia se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y se determine que una de estas entidades debe asumir el pago de la condena, esta última será quien registre el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar, previo ajuste de su provisión, y registrará un derecho en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas. Por su parte, las otras entidades condenadas registrarán una cuenta por pagar a favor de la entidad que asumió el pago, previo ajuste de su provisión.”

Y que dicho procedimiento es consecuente con lo establecido en el código civil artículo 1571.Solidaridad pasiva, que al tenor reza: “El acreedor podrá dirigirse contra todos los

deudores solidarios conjuntamente, o contra cualquiera de ellos a su arbitrio, sin que por este pueda oponérsele el beneficio de división”

Para el caso del Ministerio de Defensa su aplicación viene generando partidas reciprocas con la ECP Policía Nacional, derivadas de las sentencias solidarias pagadas por estas entidades, en tal virtud, me permito solicitar concepto respecto de la pertinencia de realizar un procedimiento de compensación en aras de eliminar esas partidas, por tratarse de entidades que aplican un mismo marco normativo (Entidades de Gobierno) y adicionalmente, pertenecientes al Presupuesto General de la Nación.”

Mediante conversación telefónica el consultante aclaró que la consulta se refiere a viabilidad de efectuar contablemente cruces de cuentas entre derechos y obligaciones que el Ministerio tiene registradas con la Policía Nacional y otras entidades, originados de la aplicación del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, donde el Ministerio ha registrado como cuentas por cobrar en la cuenta 138426-Pago por cuenta de terceros al asumir el pago de la obligación a cargo de la Policía Nacional, y a su vez tiene registradas cuentas por pagar a la Policía Nacional el monto de sentencias a su cargo cuyo pago asumió la Policía Nacional.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

### CONSIDERACIONES

Los literales i) y j) del artículo 4º de La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, estipulan:

Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

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



Desde la perspectiva contable pública, el Procedimiento contable para el registro de los Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 116 de 2017, establece:

(...)

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial,

“Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)

Cuando a través de una sentencia se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y se determine que una de estas entidades debe asumir el pago de la condena, esta última será quien registre el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar, previo ajuste de su

provisión, y registrará un derecho en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas. Por su parte, las otras entidades condenadas registrarán una cuenta por pagar a favor de la entidad que asumió el pago, previo ajuste de su provisión.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, respecto de la pertinencia de realizar compensación de cuentas con el propósito de eliminar las partidas sobre derechos y obligaciones que presenta el Ministerio con la Policía Nacional, originadas en el reconocimiento de procesos judiciales por parte de las dos entidades, es preciso señalar que, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por tanto, tratándose de decisiones de carácter administrativo y financiero, a la CGN no le corresponde pronunciarse, por cuanto es un asunto que debe ser evaluado y definido por las dos entidades, apoyándose en su respectiva área jurídica.

Ahora bien, desde el punto de vista contable, para el reconocimiento las obligaciones derivadas de las demandas en su contra, y los derechos y obligaciones por la asunción de obligaciones a cargo de la otra entidad, tanto el Ministerio como la Policía Nacional debieron aplicar el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Posteriormente, en caso de que las entidades definan que es viable realizar la compensación de partidas recíprocas, cada una efectuarán los registros contables que correspondan para cancelar los respectivos derechos y obligaciones por el monto previamente acordado, garantizando que, si quedan saldos pendientes, estos deberán ser debidamente conciliados.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100064431 DEL 11-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del ingreso por impuesto de alumbrado público y de los gastos por el valor del consumo de energía para alumbrado público

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043052, el día 14 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera cordial estamos solicitando orientación sobre registros contables de la Concesión de Alumbrado Público que tenemos en nuestra Alcaldía, debido a que estamos presentando diferencias significativas en nuestras operaciones recíprocas con la Electrificadora del Meta, y nuestro ánimo es completar el ciclo y dejar un procedimiento establecido dentro de nuestra entidad.

Antecedentes:

- Actualmente la Alcaldía de Villavicencio (Concedente) tiene concesión bajo el Contrato No. 477 de 1998 a la empresa Consorcio Iluminación de Villavicencio SAS (Concesionario) y que se ha venido prorrogando para la prestación del servicio de Alumbrado público en la Ciudad.
- En la cláusula Segunda: DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PARTES del contrato mencionado, numeral 17 de las Obligaciones del Concesionario se enuncia lo siguiente:

...” 17. Cancelar a ELECTRIFICADORA DEL META S.A. E.S.P. o a la Empresa que haga sus veces, el consumo de energía eléctrica para el alumbrado público, el costo de su facturación y los

impuestos a que haya lugar, en los términos establecidos en la cláusula décima cuarta, de este documento.

- En la cláusula décima Tercera: FORMAS Y CONDICIONES DE PAGO se enuncia lo siguiente:

... “el CONCEDENTE pagará al CONCESIONARIO mensualmente los costos de prestación del servicio con los recaudos mensuales de la tarifa de la tasa de alumbrado Público, recaudos que serán efectuados por la ELECTRIFICADORA DEL META S.A. E.S. P., o quien haga sus veces, para lo cual el CONCEDENTE suscribirá el contrato correspondiente y cederá tales recursos a favor del CONCESIONARIO desde la fecha de firma del acta de iniciación de la ejecución del contrato.

La ELECTRIFICADORA DEL META S.A. E.S.P. o quien haga sus veces, descontará de los recaudos mensuales de la tasa de servicio de alumbrado público los valores acordados por consumo de energía y costos de facturación y transferirá el remanente a la FIDUCIARIA, previamente designada por el CONCESIONARIO para el manejo de los dineros de la Concesión “...

- En acta de Acuerdo No. 002 del 18 de agosto de 1999 sobre el contrato 477 de 1998 enuncian:

#### ACUERDAN

primero: Sin perjuicio de una revisión posterior, para claridad del contrato en cuanto al precio y ganancia del contratista, las partes definen el T.I.R o Tasa Interna de Retorno a favor del concesionario en un valor equivalente al 20 % en términos reales después de impuestos

#### Preguntas:

- ¿El Municipio de Villavicencio debe registrar el total del gasto de energía eléctrica destinada para el alumbrado público (concesionado), que paga el consorcio Iluminación de Villavicencio SAS?, teniendo cuenta que el concesionario está cumpliendo con el pago del costo de distribución de energía eléctrica, a través de la FIDUCIA conformada en concordancia a la cláusula décima tercera.
- ¿El Municipio de Villavicencio debe registrar el total del ingreso del impuesto de alumbrado público (concesionado), que recauda el consorcio Iluminación de Villavicencio SAS?, teniendo en cuenta que el Municipio concedente percibe el 20% del recaudo.

- Si al tener que registrar contablemente estos ingresos y gastos en su totalidad por concepto de alumbrado público, una de las interrogantes recae sobre el proceso presupuestal. Ya que al realizar la ecuación de flujo de caja (Cartera periodo anterior más ventas del periodo menos Cartera periodo actual) no sería igual al recaudo reflejado en informes FUT ni ejecuciones de ingresos por esa área, contra los registros contables.

¿Se debe en el Presupuesto del Municipio contemplar la totalidad de ingreso y gasto de la operación de alumbrado público sin situación de fondos?”

De acuerdo con la conversación telefónica sostenida el día 4 de diciembre de 2020 con el doctor Luis Hernán Díaz Moreno del Municipio de Villavicencio y con la doctora Gladys Mejía Guerrero contadora de la empresa Electrificadora del Meta S.A E.S.P., se aclara que Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. emite factura del valor del consumo de energía para alumbrado público a nombre del Municipio de Villavicencio.

Así mismo, mediante conversación telefónica sostenida el día 4 de diciembre de 2020 con el doctor Edwar Murillo Linares, Director Técnico de Contabilidad del Municipio de Villavicencio, se aclara que la obligación de cancelar el valor de consumo de energía eléctrica para el alumbrado público es del concesionario.

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

## CONSIDERACIONES

Que la Ley 97 de 1913, que dio autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales, señala en su artículo 1º lo siguiente:

“Artículo 1. ° El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público.” (Subrayados fuera de texto)

Que mediante la Ley 84 de 1915 (emitida por el Congreso de Colombia), la atribución conferida al Concejo de Bogotá por el artículo 1º de la Ley 97 de 1913 para crear el impuesto de alumbrado público, se extendió a los demás concejos municipales.

“Artículo 1°. Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que le confiere el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913:

A) Las que le fueron conferidas al municipio de Bogotá por el artículo 1° de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales les hayan concedido o les concedan en lo sucesivo a dichas atribuciones. (...) (Subrayados fuera de texto)

Que con la Ley 1819 de 2016, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, se decreta:

“Artículo 351. Límite del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. En la determinación del valor del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

(...)

Artículo 352. Recaudo y facturación. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste.” (Subrayado fuera de texto)

Que el artículo 4º del Decreto 943 del 2018, emitido por el Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural de la República de Colombia, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, establece:

“Artículo 4°.\_ Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: "ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2.- Prestación del Servicio.- Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable. De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.” (Subrayado fuera de texto)

Que el Acuerdo N° 006 de 2005 aprobado por el Concejo Municipal del Villavicencio, por el cual se establecen las tarifas del impuesto sobre el servicio de alumbrado público y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público es el municipio de Villavicencio, entidad de derecho público, investida de todas las competencias para la liquidación, facturación, revisión, recaudo y el ejercicio de la Jurisdicción Coactiva en los términos que determina la ley.

Las competencias con relación a la liquidación, facturación, revisión, cobro y recaudo podrán ser delegadas mediante convenios o contratos con empresas del sector público o privado que acrediten tres años de experiencia mínima relacionada.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO. EL recaudo de este impuesto lo podrá efectuar una entidad diferente a la tesorería del Municipio previo convenio o contrato con empresas del sector público o privado que acrediten tres años de experiencia mínima relacionadas, quien deberá girar los recursos al Municipio o a quien este designe, dentro de los veinte (20) días calendario contados a partir del cierre de la factura.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO. Una vez efectuados los recaudos por concepto de tributo de alumbrado público, se cancelarán todos los componentes de prestación del servicio, suministro de energía eléctrica, componentes de rentabilidad de la inversión y los costos operativos, administrativos y financieros establecidos contractualmente.” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 39 del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, define el principio de Devengo en los siguientes términos:

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

Que el párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento de la norma 2. CUENTAS POR COBRAR del CAPÍTULO I. ACTIVOS de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Entidades de Gobierno, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

Que el numeral 1.2. Ingresos por impuestos de la norma 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN del CAPÍTULO IV. INGRESOS de las de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Entidades de Gobierno, establece:

#### “1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.



### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, expedida mediante la Resolución 525 de 2016, y modificada en el numeral 3.2 por la Resolución 625 de 2018, establece:

“3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Sobre el interrogante relacionado con el manejo presupuestal de los ingresos y gastos de la operación de alumbrado público sin situación de fondos, me permito aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene la competencia para pronunciarse sobre aspectos de carácter presupuestal, por cuanto el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de CGN, entre otras: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

Ahora, respecto al interrogante frente a los ingresos por impuesto de alumbrado público, es necesario precisar que según las disposiciones de las Leyes 97 de 1913, 84 de 1915 y 1819 de 2016, los concejos municipales y distritales podrán adoptar libremente el impuesto de alumbrado público.

Es así como mediante el Acuerdo N° 006 de 2005 aprobado por el Concejo Municipal del Villavicencio, se acuerda que el Municipio de Villavicencio sea sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público que se cause en su jurisdicción, y sea esta entidad de derecho público, investida de todas las competencias para la liquidación, facturación,

revisión, recaudo y el ejercicio de la Jurisdicción Coactiva en los términos que determina la ley.

Lo anterior, sin perjuicio de que el recaudo de este impuesto lo pueda realizar una entidad diferente a la tesorería del municipio previo convenio o contrato con empresas del sector público o privado que acrediten tres años de experiencia mínima relacionadas, quien cobrará el impuesto de alumbrado público juntamente con el servicio de energía.

Bajo este contexto, el impuesto de alumbrado público constituye por ley, una renta de los municipios y distritos, que tienen la responsabilidad de suministrar el servicio de alumbrado público, el cual se podrá prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el recaudo de dicho impuesto deberá destinarse a la prestación, mejora, modernización y ampliación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

En ese sentido, el reconocimiento del impuesto de alumbrado público lo efectuará el Municipio de Villavicencio, como sujeto activo del impuesto, en cumplimiento del principio de devengo, y de los requerimientos de la norma de Cuentas por Cobrar e Ingresos de Transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el Municipio de Villavicencio reconocerá ingresos por impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro originado en la factura del servicio público de energía mediante el cual se liquida además la obligación a cargo del contribuyente, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditar la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Así mismo, el Municipio de Villavicencio reconocerá mensualmente las obligaciones por la prestación del servicio del concesionario en el marco de los compromisos adquiridos como entidad concedente mediante el contrato de concesión que serán cubiertos con el recaudo del impuesto de alumbrado público y recursos propios del Municipio, debitando las subcuentas y cuentas del pasivo y de gasto que identifique la naturaleza de dichas obligaciones.

En cuanto a las facturas por consumo de energía eléctrica para alumbrado público a nombre del Municipio de Villavicencio, se concluye que le corresponde a este último debitar la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES y acreditar la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, las cuales deben ser recíprocas con las subcuentas y cuentas del ingreso y la cuenta por cobrar registradas por la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.

Teniendo en cuenta que de la cláusula segunda del contrato de concesión N° 477 de 1998 se puede extraer que el valor del consumo de energía eléctrica para el alumbrado público y los impuestos a que haya lugar deben ser cancelados por el Consorcio Iluminación de Villavicencio SAS, le corresponde al Municipio de Villavicencio reconocer una cuenta por cobrar al concesionario por el mismo valor de la factura mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora, con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., el Municipio de Villavicencio reconocerá un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. Así mismo, la cuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR debe ser recíproca con la subcuenta y cuenta del pasivo registrada por Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. por concepto del cobro de cartera de terceros.

En ese sentido, cuando Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. transfiera a la Fiduciaria el valor del recaudo por impuesto del alumbrado público que cubre los servicios prestados por el concesionario y del cual previamente descuenta el valor del consumo de energía que deben ser cancelados por el concesionario, el Municipio de Villavicencio debitará la subcuenta y cuenta del pasivo que identifique la obligación con el concesionario y acreditará en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor transferido al concesionario más el valor descontado por la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.

Ahora bien, teniendo en cuenta que Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. descuenta del valor recaudado por impuesto de alumbrado público el valor del consumo de energía para el alumbrado público, el Municipio de Villavicencio debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. efectúe el giro de los recursos excedentes del recaudado por el impuesto de alumbrado público al Municipio de Villavicencio, este último registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065601 DEL 14-12-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Gastos de deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los pagos por concepto de impuesto predial realizados por el contribuyente Registros contables cuando el deudor del impuesto predial no efectúa los pagos de este en su oportunidad.

Señora  
MARILUZ NARANJO  
Anserma, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043112, el día 09 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Quería hacer una consulta, una persona no ha realizado los pagos consecutivos del impuesto predial del municipio de Anserma Caldas, por lo que ha hecho ingresos de diversos años para el pago del año en curso en su momento del impuesto.

Desde la secretaría de hacienda y patrimonio público del municipio le han dicho que los respectivos ingresos que ha realizado durante estos años no son válidos para el pago de los mismos, ya que eso sería un abono al capital porque ellos no aceptan pagos por un año debiendo otro, además se le informa que dichos ingresos realizados durante varios años nunca han sido contabilizados por lo que aumenta los intereses adeudados, primero me gustaría saber cuál es el fundamento legal (ley, decreto, estatuto tributario, etc....) en los cuales se podría basar para realizar la respectiva solución de forma legal, ya que con esta secretaria es imposible dar solución de otra forma, creo que debería ser investigada la forma de contabilizar y el manejo contable de dicha dependencia ya que deja mucho que pensar, dónde está el dinero que esta ciudadana ha ingresado durante estos años?

Hasta donde tengo entendido en contabilidad cuando sucede un hecho se debe contabilizar.”

Mediante comunicación con la consultante, se aclara que ha venido realizando pagos de ciertos periodos contables mediante consignaciones bancarias al municipio, sin previo establecimiento de un acuerdo de pagos.

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

## CONSIDERACIONES

El acuerdo N° 020 del 28 de noviembre de 2012 “por el cual se adopta el estatuto Tributario del municipio de Anserma caldas” en los artículos 27 y 28 determina:

“ARTÍCULO 27. LIQUIDACION DEL IMPUESTO. El impuesto predial será liquidado por la Administración Municipal a través del sistema de facturación, la cual prestará mérito ejecutivo de conformidad con el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010.

ARTÍCULO 28. PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. El pago de impuesto predial unificado y la sobretasa al medio ambiente lo harán los contribuyentes en las entidades bancarias que previamente determine la Administración Municipal. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Ley 1437 del 18 de enero de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, prescribe en el artículo 98 lo siguiente:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en los numerales 5. Principios de contabilidad pública y 6.1.1. Activos, lo siguiente:

“5. Principios de contabilidad pública (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con

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

(...)

### 6.1.1. Activos

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

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

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

Las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, determina:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

#### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el

valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

9. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas.

## 2.5. Baja en cuentas

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

(...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (...)

### 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.



### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...)

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

#### 1.4.1. Reconocimiento

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

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, estipula:

#### "3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento Contable Para El Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la Tasa Retributiva o Compensatoria, incorporado por la Resolución 593 de 2018, establece:

“1. PORCENTAJE AMBIENTAL SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán el ingreso por el total del valor liquidado como impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

Con el recaudo, los municipios o distritos registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Frente a los cuestionamientos planteados en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico, tributario y administrativo, toda vez que, de acuerdo a los preceptos establecidos desde el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público.

De igual manera, la CGN tampoco tiene competencia para investigar la forma en que las entidades públicas efectúan su proceso contable, por lo tanto, deberán considerarse las actividades que adelanta la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el cumplimiento en la aplicación de la regulación contable.

Por lo anterior, este concepto va dirigido al municipio de Anserma el cual se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y se da respuesta desde la perspectiva meramente contable.

Así las cosas, se da respuesta bajo los siguientes términos:

Con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad debe observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad debe efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando se haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, una cuenta por cobrar y un ingreso por impuestos de la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación.

Al respecto, la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación establece que, un ingreso por impuesto se debe reconocer cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En ese sentido, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Bajo este contexto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio debió registrar

el ingreso por concepto de impuesto predial, debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo del impuesto predial, el cual se produce cuando el contribuyente efectúa el pago de este en una de las entidades bancarias autorizadas, previa presentación de la liquidación efectuada por la Administración Municipal, el municipio de Anserma debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Es de aclarar que, una consignación bancaria no garantiza la disminución de la cuenta por cobrar reconocida inicialmente por la entidad, toda vez que, el cruce de cuentas entre el contribuyente y el municipio se configura cuando el primero presenta a las entidades bancarias autorizadas para su pago, el valor del impuesto predial liquidado por la Administración Municipal a través del sistema de facturación, el cual prestará mérito ejecutivo conforme lo establece el artículo 27 del Acuerdo N° 020 de 2012.

Ahora bien, de presentarse evidencia objetiva de incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, el municipio de Anserma con posterioridad debe efectuar estimaciones de deterioro. Por lo tanto, el registro contable corresponde a un débito la subcuenta 534713-Impuestos, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138613-Impuestos, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Con la disminución de la pérdida por deterioro, al presentarse cumplimiento de los pagos a cargo del deudor, la entidad debió ajustar el valor del deterioro acumulado y afectar el resultado del periodo. En todo caso, la disminución del deterioro no debió superar la pérdida por deterioro previamente reconocida.

Cabe resaltar que, la cuenta por cobrar debe permanecer dentro de la información financiera de la entidad hasta tanto sea recuperada o se cumpla alguna de las siguientes causales para darla de baja:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- Cuando no habiéndose extinguido la obligación, se establece de forma objetiva que no hay probabilidad alguna de que en el futuro se presente un flujo económico a favor de la

entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.

- Cuando la cuenta por cobrar corresponda a: (i) un derecho que no es posible hacerlo efectivo mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) un derecho respecto del cual no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) un derecho sobre el cual no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución Nº 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

- Cuando se transfiera el derecho de cobro a un tercero o se renuncie a él.

Lo anterior conlleva a que, las cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, por lo tanto, se procede a la baja en cuentas de la situación financiera de la entidad, para lo cual se debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Es de aclarar que, la baja en cuentas de la cuenta por cobrar no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido los funcionarios.

De otra parte, en relación con los intereses de mora, la Norma de Ingresos sin contraprestación dispone que el ingreso y el derecho por la imposición de una sanción económica será reconocida cuando contra la decisión no proceda recurso alguno, para lo cual se analizará lo dispuesto en la Ley y en la reglamentación interna de la entidad.

Por último, la entidad deberá acompañar la política contable de cuentas por cobrar con una política operativa que incluya el procedimiento y las gestiones de cobro adoptadas por la entidad para el recaudo de la cartera, de esta manera existirá claridad sobre el tratamiento contable de los actos administrativos que declaran el incumplimiento de pago del deudor.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100066001 DEL 16-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingreso-Venta de bienes Ingreso-Venta de servicios Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las matrículas de la jornada nocturna, concesiones tiendas escolares y fotocopiadoras, y expedición de certificados de estudio, duplicados de diplomas y actas de grado.

Doctora  
DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA  
Profesional Especializado IV  
Alcaldía Municipal de Palmira  
Palmira, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043932, el día 09 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Por medio de la presente y teniendo en cuenta que las instituciones educativas públicas están catalogadas como entidades de gobierno prestadoras de un servicio individualizable como es el servicio de educación y en ejercicio de sus actividades misionales, recauda unos ingresos de transacciones con contraprestación como lo son: la expedición de certificados de estudio, duplicados de diplomas o actas de grado, matrícula jornada nocturna y concesiones tiendas escolares y fotocopiadoras.

En atención a lo anterior, para la solicitud de certificados de estudios y duplicados el padre de familia primero consigna el dinero en el fondo de servicio educativo y posteriormente en un periodo de días se realiza la entrega de dicho documento.

En el caso de la matrícula jornada nocturna los estudiantes primero realizan la consignación del costo de matrícula y luego empiezan a cursar su año lectivo.

Y respecto a las concesiones de tiendas escolares y fotocopiadoras, el concesionario hace primero el uso del espacio en un periodo de tiempo mensual y al finalizar el mes consigna el dinero, según lo pactado en el contrato de concesión.

Teniendo en cuenta lo anterior y que el marco conceptual para entidades de gobierno establece que, los hechos económicos deben ser reconocidos en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo, es decir, cuando surja el derecho o la obligación; y plasmando las siguientes consideraciones:

- Que un ingreso se reconocerá cuando se satisfaga la obligación de desempeño al transferir un bien o servicio comprometido con el cliente o usuario, es decir, cuando el cliente ya tenga el control del bien o servicio, por ejemplo, cuando se entrega el certificado o el duplicado
- Que según la resolución No. 533 de 2015 se reconocerá como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.
- Que un ingreso recibido por anticipado representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingreso en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

Realizamos las siguientes consultas sobre la correcta contabilización de los hechos económicos anteriormente enunciados, teniendo en cuenta los principios de contabilidad pública de devengo y esencia sobre la forma:

1. Certificados de estudio, duplicados de diplomas o actas de grado: cuando se recauda el recurso se registra un debito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos. Cuando la institución realiza la entrega del certificado o duplicado se contabiliza un debito en la subcuenta 291026-Servicios educativos y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305- SERVICIOS EDUCATIVOS

2. Matrícula Jornada nocturna: el importe cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio no generara registro alguno. Cuando se recauda este recurso, se registrará un debito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que se preste el

servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

3. concesiones tiendas escolares y fotocopiadoras: este ingreso se causa de forma mensual de acuerdo con el contrato de concesión, por lo cual se debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo y se acredita la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo; al finalizar el mes cuando realicen la consignación se registra un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo.

Cabe señalar que actualmente en todas las Instituciones Educativas de Palmira estamos realizando la causación a la cuenta 13- RENTAS POR COBRAR, sin tener en cuenta que los recaudos, en el caso de matrícula jornada nocturna y certificados ingresan de forma anticipada.

De antemano le agradecemos el apoyo hacia los fondos educativos y quedamos atentas a la directriz respecto al correcto manejo contable.”

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

### **CONSIDERACIONES**

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

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

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



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

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayados fuera del texto).

De otra parte, el Artículo 2.3.1.6.3.16. Contabilidad, del Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece lo siguiente:

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

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

Parágrafo. Con el fin de optimizar el uso de los recursos, dos o más establecimientos educativos podrán celebrar acuerdos entre sí con el fin de contratar conjuntamente los servicios contables requeridos.” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en contrato de concesión adjudicación de un espacio N°002-2020 celebrado entre la Institución Educativa de Rozo y María Elena Cuero, se prescribe:

“PRIMERA: CONCEPTO: El espacio entregado en modalidad de concesión, no es un establecimiento comercial sino un servicio privado tendiente a satisfacer las necesidades educativas según condiciones del espacio descrito.

SEGUNDA: BIENES: Los bienes muebles propios del espacio adjudicado son de propiedad del ente territorial otorgados a la INSTITUCIÓN EDUCATIVA DE ROZO para la prestación del servicio; corresponde a la INSTITUCIÓN EDUCATIVA la custodia, mantenimiento y garantía de buen uso, por lo que al concederse el espacio se transfiere esta responsabilidad al CONCESIONARIO; estos deben ser devueltos en las mismas condiciones de recibo en la fecha de finalización del presente contrato. Parágrafo: Ambas partes deberán poseer copia del respectivo inventario de bienes entregados al inicio de este contrato.

TERCERA. ADJUDICACIÓN: El uso de espacios es de la competencia reglamentaria de los Consejos Directivos. La prestación del servicio educativo por parte del establecimiento educativo no vincula la propiedad sobre los bienes; por tal motivo, el espacio se adjudicará mediante Contrato de Concesión.

CUARTA. CONTROL: El concedente, tendrá acceso a las instalaciones del espacio concedido con el fin de vigilar su funcionamiento y verificar las condiciones de uso para el que fue solicitado.

QUINTA. FORMA DE PAGO: se cancela de la siguiente forma: TRECE MIL PESOS M/CTE (\$13.000) diarios por día laborado y se consignara de forma mensual a más tardar el 30 de cada mes. El incumplimiento de esta obligación causará interés moratorio (2%), según sea establecido por la superintendencia bancaria para el periodo respectivo. Parágrafo: Durante el tiempo de ejecución del contrato solo se pagarán los días laborales en donde se cuente con la presencia de los estudiantes.

SEXTA. OBLIGACIONES: El CONCESIONARIO deberá cumplir las siguientes obligaciones:

1. Presentar en tesorería el formato de control más la consignación bancaria realizada a más tardar el 03 del siguiente mes.
2. Durante el tiempo de ejecución del contrato solo podrán prestar sus servicios los días laborales en donde se cuenten con la presencia de los estudiantes.
3. Velar por el buen estado de las instalaciones físicas y de los espacios cedidos que le hayan sido entregados en el evento que la Institución les facilite.
4. Responder por los daños ocasionados a los espacios cedidos.
5. Indemnizar al CONCEDENTE por cualquier daño o perjuicio que le pudiera causar a éste, con motivo o desarrollo del presente contrato, en todos los eventos en que el daño fuese causado por éste o sus dependientes
6. Acatar los reglamentos internos y cumplir con la organización, disciplina y medidas de seguridad establecidas por EL CONCEDENTE
7. Cancelar el valor de los servicios públicos de los cuales se hagan uso.
8. No cambiar la naturaleza del objeto por el cual se le concede el espacio.

SEPTIMA. GARANTIAS Según la guía de contratación resolución 6891 del 2018, el criterio de pólizas será de carácter autónomo y discrecional de la institución educativa. Parágrafo: Para garantizar el cumplimiento de todas las obligaciones que se derivan del presente contrato La Institución realizara durante la ejecución del contrato dos visitas de auditoria para verificar:

- a. Estado de los bienes muebles e inmuebles entregados.

b. Verificación de calidad de los servicios prestados (productos, precios, variedad, salubridad, higiene y oportunidad)

Estas visitas serán realizadas por el comité de Calidad de la Institución.

OCTAVA. PROHIBICIONES: El espacio concedido estará sujeto a las siguientes prohibiciones por parte del adjudicatario.

1. Almacenar y expendir bebidas embriagantes y demás sustancias prohibidas por la Ley.
2. Abrir el espacio en horas o días en que el plantel educativo no esté laborando, salvo autorización escrita de la Dirección.
3. Arrendar o subarrendar los espacios concedidos.
4. Admitir personal ajeno al plantel educativo en las instalaciones de la INSTITUCION EDUCATIVA, salvo previa autorización de la Rectoría del plantel.
5. Utilizar las instalaciones físicas de la INSTITUCION EDUCATIVA para pernoctar o efectuar mejoras o reformas al espacio destinado.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en el numeral 5. Principios de contabilidad pública lo siguiente:

“5. Principios de contabilidad pública (...)

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, determina:

“2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

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

(...)

## 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### 2.1. Reconocimiento

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

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

#### 2.1.1. Ingresos por venta de bienes

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

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

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

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

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

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

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad, en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

#### 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

12. Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva.

13. Los ingresos por regalías o derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para la explotación de activos, tales como: patentes, marcas o know-how, derechos de autor o aplicaciones informáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipulado contractualmente.

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.

15. Los ingresos por dividendos, participaciones y excedentes financieros se reconocerán cuando surja el derecho, de acuerdo con la distribución aprobada por el órgano competente de la entidad que realiza la distribución

(...)

## 1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

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

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos. (...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

(...)

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

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales

periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 525 del 2016 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 625 de 2018, en el numeral 3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por



alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las Instituciones Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, que son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los del personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales. Por lo tanto, los reglamentos, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través del FSE.

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

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para que la información financiera sea útil debe ser relevante y

representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, se deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Por un lado, el principio de devengo establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte, el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Igualmente, y en atención al caso particular, se deberá observar las disposiciones de las normas de Ingresos de transacciones con contraprestación, a fin de reconocer los ingresos por venta de bienes, prestación de servicios y uso de activos por parte de terceros; y Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, los registros contables de los hechos económicos expuestos en su consulta, independientemente del esquema de organización y ejecución del proceso contable definido por la entidad territorial certificada, corresponden:

#### 1. Certificados de estudio, duplicados de diploma y actas de grado

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

Considerando que previo a la entrega de los certificados de estudio, duplicados de diploma y actas de grado, se recibe el pago por la expedición de estos, el registro contable con el recaudo anticipado corresponde a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la entrega de los certificados de estudio, duplicados de diploma y actas de grado se debe debitar la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y registrar el ingreso en la subcuenta 421090-Otros bienes comercializados, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS.

## 2. Matrículas jornada nocturna

El registro de los ingresos por concepto de matrículas debe atender para su reconocimiento, el momento y condiciones en que sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos.

Así las cosas, el importe neto liquidado y notificado a los estudiantes antes que ocurra la prestación del servicio no genera registro independiente. Con el recaudo del valor pagado por los estudiantes antes de la prestación del servicio educativo, se deberá registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, se deberá disminuir la subcuenta 291026-Servicios educativos, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrar el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

## 3. Concesiones de tiendas escolares y fotocopiadoras

Según la Norma de acuerdos de concesión, los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

En ese sentido, bajo la presunción de que se configura un verdadero contrato de concesión, el importe que el concesionario debe cancelar de forma mensual al concedente por el uso del espacio destinado a prestar un servicio privado tendiente a satisfacer las necesidades educativas, deberá ser registrado como un ingreso tal y como lo establece la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Para esto, cuando surja el derecho y por lo tanto se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad, se deberá registrar un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS

CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo, se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Teniendo en cuenta que, las Instituciones Educativas de Palmira están registrando los pagos anticipados por concepto de matrícula jornada nocturna y certificados de estudio, duplicados de diploma y actas de grado como una cuenta por cobrar, estas entidades deberán corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto, si el registro se efectuó en periodos anteriores, la corrección afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras que, si el registro corresponde al mismo periodo en que se pretende corregir, la corrección se hará afectando el ingreso correspondiente.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

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

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071321 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Ingresos fiscales Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables para registrar los ingresos por concepto de estampillas recaudadas por el Departamento del Valle del Cauca, y traslado de los recursos a las entidades beneficiarias.

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010048292, el día 04 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El art. 274 de la Ordenanza No. 474 de 2017 define las Estampillas como “tasas parafiscales autorizadas por la ley a los entes territoriales para que graven actos o documentos de su competencia; cuyo producido tiene destinación específica.

De acuerdo a lo establecido en las ordenanzas No. 473 y 474 de 2017; en el Departamento del Valle del Cauca por norma legal se encuentran autorizadas las siguientes estampillas:

- ✓ Pro-Universidad del Valle
- ✓ Pro-Desarrollo Departamental
- ✓ Pro-Cultura Departamental
- ✓ Para el bienestar del Adulto Mayor
- ✓ Pro-Hospitales Universitarios Públicos
- ✓ Pro-Salud Departamental
- ✓ Pro-Seguridad Alimentaria y Desarrollo Rural

- ✓ Pro-Desarrollo Unidad Central del Valle del Cauca-UCEVA
- ✓ Pro-Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo

Por otro parte, la Ley 863 de 2003 en su artículo 47 señala “Los ingresos que perciban las entidades territoriales por concepto de estampillas autorizadas por la ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recaudos. En caso de no existir pasivo pensional en dicha entidad, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento será destinado al fondo de pensiones.”

Así las cosas, el 100% de los ingresos percibidos por el Departamento del Valle por concepto de Estampillas tiene destinación específica el 20% con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recaudos o al fondo de pensiones del respectivo municipio o departamento en caso de no existir pasivo pensional y 80% para financiar los fines establecidos en las ordenanzas 473 y 474 del 2017.

Por lo anterior y con el fin de avanzar en la corrección de las inconsistencias que surgen del informe CHIP trimestral, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva emitir concepto indicando

1. ¿Cuáles son las cuentas contables que el Departamento del Valle del Cauca debe utilizar para registrar?

- a) El recaudo por concepto de Estampillas
- b) El giro de recursos destinados a las entidades beneficiarias
- c) El valor destinado al fondo de pensiones

2. ¿Cuáles son las cuentas contables que la entidad beneficiaria de los recursos por ejemplo Universidad, Hospital etc., debe utilizar para registrar:

- a) El recaudo por concepto de Estampillas
- b) El giro de recursos recibidos por el Departamento del Valle
- c) El valor recibido con destino al pasivo pensional o fondo de pensiones

Una vez la Contaduría General de la Nación de respuesta a esta solicitud; el Departamento del Valle del Cauca establecerá el procedimiento de registro contable para ser socializado con las dependencias y se comunicará con las entidades públicas beneficiaria de los recursos por concepto de Estampillas para dar a conocer la cuenta recíproca que deben usar para registrar los recursos recibidos por parte del Departamento del Valle del Cauca teniendo en cuenta las reglas de eliminación.”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, indica en el artículo 47:

“Artículo 47: Retención por estampillas. Los ingresos que perciban las entidades territoriales por concepto de estampillas autorizadas por la ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recaudos. En caso de no existir pasivo pensional en dicha entidad, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento.” (Subrayado fuera de texto)

El Consejo de Estado en sentencia con radicado N° 18851 del 21 de mayo de 2014, indica:

“3.1.4 Aplicación de la retención del 20% del recaudo total de la estampilla señalada en el párrafo segundo del artículo 3 de la Ordenanza No. 039 de 2009 (...)

3.1.4.1.1 Para la parte demandante, la retención prevista en el artículo 47 de la Ley 863 de 2003 fue instituida únicamente para las entidades territoriales –artículo 286 C.P.-, calidad que no ostenta la Universidad de Cundinamarca por tratarse de una institución estatal de educación superior reconocida como universidad mediante la Resolución del Ministerio de Educación Nacional No. 19530 de 1992. (...)

El artículo 47 de la Ley 863 de 2003 indica la destinación que las entidades territoriales deben darle al 20% de los ingresos recaudados por concepto del tributo –estampillas autorizado por el legislador en forma previa. (...)

Es clara la Corte en señalar que “al tratarse de una tasa del orden territorial, los recursos se contabilizan en el ente territorial como un ingreso ordinario de origen tributario, en su condición de sujeto activo del tributo, sin perjuicio de la aplicación que de acuerdo con la ley deba darse al recaudo.” (...)

3.1.4.1.2.1 El artículo 47 de la Ley 863 de 2003 señala que el 20% del recaudo de las estampillas debe destinarse a cubrir o financiar el pasivo pensional de las entidades beneficiarias, en este caso, de la Universidad de Cundinamarca.

Entonces, si la entidad destinataria de los recursos por concepto de estampillas autorizadas por la ley, no tiene pasivo pensional, los recursos originados en el 20% de los ingresos generados por la estampilla se destinarán al pasivo pensional del sujeto activo del tributo,

es decir, al Departamento de Cundinamarca.

De manera que, una vez cubierto totalmente el pasivo pensional de la entidad destinataria, el remanente debe destinarse a financiar el pasivo pensional del Departamento, si tal pasivo existe. En la medida en que la entidad territorial no tenga pasivo pensional, o que el valor del mismo sea inferior al 20% del recaudo del impuesto, tal porcentaje, o la parte de éste que exceda la cuantía del pasivo pensional del Departamento, debe entregarse, junto con los demás recursos obtenidos con el tributo, a los fines señalados en la norma que creó la estampilla. (...)

Al respecto, advierte la Sala que aun cuando es cierto que la Universidad de Cundinamarca no tiene relación con el pasivo pensional del Departamento de Cundinamarca, también lo es que el ente universitario es el beneficiario, mas no, el sujeto activo del tributo – estampilla-; por lo tanto, el recaudo por este concepto ingresa al ente territorial como un ingreso ordinario de origen tributario que independientemente del destino que deba dársele a este recaudo en beneficio de un ente universitario autónomo determinado, debe observar una norma que ha sido declarada exequible por la Corte Constitucional, mediante la cual se pretende atender un problema de índole social que, en palabras de la Corte, constituye “una clara amenaza para el presupuesto nacional, compromete la estabilidad económica, y responde a una cuestión social que trasciende el ámbito meramente regional o local. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Corte Constitucional en sentencia C-768 del 2010, precisa:

“Para explicar esta afirmación conviene señalar que las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado[32] como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado.

La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social. Las primeras se definen como tasas administrativas en cuanto equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos y, las segundas, como tasas



parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Ordenanza N° 473 del 21 de diciembre de 2017, por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla Pro-Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo; y se dictan otras disposiciones, determina en los siguientes artículos:

“ARTICULO SEGUNDO. - Emisión, Distribución y Recaudo. Ordénese la Emisión y Cobro de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo en el Departamento del Valle del Cauca y los Municipios donde haya sede de la Universidad del Pacífico.

La Emisión, Distribución y Recaudo de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo, será de conformidad al Artículo 1° de la Ley 1685 de 2013.

ARTICULO TERCERO.-Características Generales. La Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omara Barona Murillo, tendrá las características establecidas en el Estatuto Tributario Departamental sobre formato único adoptado por el Departamento. Se aplicará igualmente en sistema de retención en la fuente.

ARTICULO CUARTO.-Destinación. Realizada la retención del 20% prevista en la Ley 863 de 2003, el saldo del recaudo de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo, se distribuirá y destinará para financiar el mejoramiento de la calidad Educativa, la Ampliación de Nuevas Carreras Profesionales, Tecnologías y Diplomados; la estabilidad de un cuerpo docente altamente competente, la Modernización Tecnológica, la Ampliación de Cobertura y el Mejoramiento de la Planta Física, en el Marco de un Plan Estratégico Decenal. (...)

ARTÍCULO QUINTO.-Sujeto Activo: El Departamento del Valle del Cauca, será el sujeto activo de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo y en él recaen las potestades Tributarias de la Administración, Control, Fiscalización, Liquidación, Discusión, Recaudo, Devolución y Cobro, las que son ejercidas por la delegación a través de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión y Tributario o quien haga sus veces.

ARTÍCULO SEXTO.-Sujeto Pasivo: Son Sujetos Pasivos de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo, las Personas Naturales o Jurídicas que soliciten, suscriban o se beneficien de los actos gravados con la Estampilla. Son también Sujetos Pasivos las Personas Naturales o Jurídicas que realicen actividades Comerciales o Industriales en los Municipios donde haya sede de la Universidad del Pacífico con utilización o aprovechamiento de sus Recursos Naturales o su posición estratégica y cuya actividad

económica está prevista en el Hecho Generador.

ARTÍCULO SÉPTIMO.-Hecho generador: El Hecho Generador de la Estampilla Pro Universidad del Pacífico Omar Barona Murillo, está constituido por la solicitud, suscripción o expedición de actos o documentos en los cuales se hace obligatorio el cobro de la Estampilla, así como la realización de alguna de las actividades Industriales o Comerciales gravadas.

PARÁGRAFO 1.-Se entienden por Actos o Documentos Departamentales aquellos suscritos o expedidos por los funcionarios de la Administración Departamental del nivel central; (...)

ARTÍCULO OCTAVO.-Agentes Retenedores. Son Agentes Retenedores de la Estampilla las Entidades señaladas en el Hecho Generador.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, en Ordenanza N° 474 del 22 de diciembre de 2017, por el cual se establece el Estatuto Tributario y de rentas del Departamento del Valle del Cauca, determina en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 274.- Definición. Las Estampillas son tasas parafiscales autorizadas por la ley a los entes territoriales para que graven actos o documentos de su competencia; cuyo producido tiene destinación específica.

ARTÍCULO 275.- Estampillas Autorizadas. En el Departamento del Valle del Cauca, por norma legal se encuentran autorizadas las siguientes estampillas: Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Departamental, Pro-Cultura Departamental, Para el Bienestar del Adulto Mayor, Pro-Hospitales Universitarios Públicos, Pro-salud Departamental, Pro-Seguridad Alimentaria y Desarrollo Rural, y, Prodesarrollo Unidad Central del Valle del Cauca - UCEVA de conformidad a lo normatividad vigente.

Las Ordenanzas que expida la Asamblea del Departamento, en desarrollo de lo dispuesto en la Ley serán llevadas a conocimiento del Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 276.- Retención por Estampillas. Los ingresos que perciba el Departamento del Valle por concepto de Estampillas autorizadas por Ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de las entidades destinatarias de estos recursos. En caso de no existir pasivo pensional en dichas entidades, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del Departamento, de

conformidad a lo establecido en el artículo 47 de la Ley 863 de 2003. (...)

ARTÍCULO 280.- Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos de las estampillas las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, asociaciones público privadas de que trata la ley 1508 de 2012, que suscriban o se les expidan actos gravados.

ARTÍCULO 281.- Agentes Retenedores. Son Agentes Retenedores de las Estampillas las entidades señaladas en el hecho generador de las normas comunes de las Estampillas.

ARTÍCULO 282.- Causación. La estampilla se causa en el momento de suscripción o expedición del acto o documento gravado. Los negocios jurídicos, incluidos los contratos, contratos interadministrativos, convenios de asociación, los contratos de concesión, órdenes de prestación de servicios, convenios, sus prórrogas y adiciones y todo documento en que conste una obligación del Departamento, la estampilla se recauda a través del mecanismo de retención aplicando la tarifa correspondiente en cada uno de los pagos que se realicen. (...)

ARTÍCULO 286.- Periodo Gravable, Declaración y Pago. El periodo gravable de las estampillas es mensual y se extiende desde el primero hasta el último día del respectivo mes. Se debe declarar por parte de los Agentes Retenedores los recaudos practicados a través de los sistemas de recaudos establecidos en este Estatuto.

Los Agentes Retenedores cumplirán con la obligación simultánea de declarar y pagar los valores recaudados por estampillas ante la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, o quien haga sus veces o las entidades bancarias o financieras autorizadas para tal fin, dentro de los diez (10) días calendarios siguientes al vencimiento del periodo gravable.

La Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, o quien haga sus veces, diseñará el formulario de declaración para cada estampilla, utilizando para el efecto formas impresas, magnéticas o electrónicas. Cuando se trate de formas impresas, la impresión y distribución estará a cargo de los beneficiarios de las Estampillas. (...)

## TITULO II

### ESTAMPILLA PRO CULTURA DEPARTAMENTAL (...)

ARTÍCULO 293.- Destinación. Realizadas las retenciones de Ley, la destinación del saldo del recaudo de la estampilla pro-cultura departamental, será girado directamente, a la Secretaría de Cultura, a la Biblioteca Departamental, a INCIVA, INCOBALLET y al INSTITUTO

DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES, en los porcentajes estipulados en el artículo siguiente.  
(...)

### TITULO III

#### ESTAMPILLA PRO DESARROLLO DEPARTAMENTAL (...)

ARTICULO 298.- Destinación: Realizada la retención del 20% de que trata la Ley 863 de 2003 en su artículo 47 con destino al Fondo de Pensiones Territorial, el saldo del 80% del recaudo de la Estampilla Pro-Desarrollo Departamental, se destinará de la siguiente forma: a la construcción de infraestructura educativa el 3%, construcción de infraestructura sanitaria el 3% y para infraestructura deportiva a través de INDERVALLE el 74% restante. (...)

### TITULO IV

#### ESTAMPILLA PRO HOSPITALES UNIVERSITARIOS DEPARTAMENTALES (...)

ARTÍCULO 302.- Destinación y Distribución. Realizada la retención del 20% prevista en la Ley 863 de 2003, la destinación del saldo de los recaudos de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Departamentales, se distribuirá, así: 85% para el Hospital Universitario del Valle “Evaristo García E.S.E.” y 15% Hospital Departamental Psiquiátrico Universitario del Valle, (...)

### TITULO V

#### ESTAMPILLA PROSALUD DEPARTAMENTAL (...)

ARTÍCULO 306.- Destinación. Realizada la retención del 20% prevista en la Ley 863 de 2003, la destinación del saldo del recaudo de la estampilla Pro Salud Departamental, se destinará para el pago de excedentes de facturación por atención de vinculados de las empresas sociales del Estado o instituciones que pertenezcan a dicha red y que hayan sido sostenidos con recursos públicos. (...)

### TITULO VI

#### ESTAMPILLA PRO SEGURIDAD ALIMENTARIA Y DESARROLLO RURAL (...)

ARTÍCULO 311.- Destinación. Realizada la retención del 20% prevista en la ley 863 de 2003, la destinación del saldo del recaudo de la estampilla se destinará a la financiación exclusiva de programas de seguridad alimentaria y desarrollo rural en el Departamento del Valle del Cauca. (...)

### TITULO VII

#### ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD DEL VALLE (...)

ARTÍCULO 315.- Destinación. Realizada la retención del 20% prevista en Ley 863 de 2003, la destinación del saldo del recaudo de la estampilla Pro Universidad del Valle, se destinará y distribuirá de acuerdo a lo establecido en el Artículo primero de la Ley 206 de 1995. (...)

#### TITULO VIII

#### ESTAMPILLA PARA EL BIENESTAR DEL ADULTO MAYOR (...)

ARTÍCULO 320.- Sujetos. El Departamento del Valle del Cauca será sujeto activo de la Estampilla. Las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, y en general, todas las personas naturales y jurídicas que contrate con el Departamento del Valle serán sujetos pasivos de la Estampilla. (...)

#### TITULO IX

#### ESTAMPILLA PRODESARROLLO UNIDAD CENTRAL DEL VALLE DEL CAUCA-UCEVA (...)

ARTÍCULO 330.- Destinación. Realizada la retención del 20% prevista en la Ley 863 de 2003, el saldo del recaudo de la Estampilla Prodesarrollo Unidad Central del Valle del Cauca - UCEVA, se distribuirá y destinará para financiar el desarrollo de todas las actividades físicas, académicas, de investigación, extensión y proyección social, de bienestar académico de la UCEVA, o sea gastos de inversión. En funcionamiento, solo se podrá destinar, el porcentaje que decida el Consejo directivo, para el pago de Docentes. (...) (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece en las siguientes normas:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

#### 2. CUENTAS POR COBRAR

##### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

## CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS (...)

#### 5.2. Beneficios posempleo (...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

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

## 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

## 1.3. Transferencias

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En Sentencia C-768/10 se precisa que, las estampillas han sido definidas como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales. Una tasa por su parte es un tributo donde los recursos

se revierten en beneficio de un sector específico, y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público como función propia del Estado.

De otra parte, la Sentencia N° 18851-014 señala en cuanto a las estampillas, que al tratarse de una tasa del orden territorial los recursos se contabilizan en el ente territorial como un ingreso ordinario de origen tributario en su condición de sujeto activo del tributo, sin perjuicio de la aplicación que de acuerdo con la ley deba dársele al recaudo.

Ahora bien, el artículo 47 de la Ley 863 de 2003 indica que los ingresos que perciban las entidades territoriales por concepto de estampillas serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino al fondo de pensión de la entidad destinataria de los recaudos, y si en dicha entidad no existe pasivo pensional, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento.

Respecto de lo anterior, la Sentencia N° 18851-014 resalta que en la medida en que la entidad territorial no tenga pasivo pensional, o que el valor de este sea inferior al 20% del recaudo del impuesto, tal porcentaje, o la parte que exceda, debe entregarse junto con los demás recursos obtenidos a los fines señalados en la norma que creó la estampilla.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable que deberá seguir el Departamento del Valle del Cauca y las entidades beneficiarias del ingreso por concepto de estampillas corresponde:

## 1. Departamento del Valle del Cauca

### 1.1. Reconocimiento contable del ingreso por concepto de estampillas

El departamento reconocerá el ingreso por concepto de estampillas por el 100% del valor liquidado, para esto, registrará un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

### 1.2. Recaudo del ingreso por concepto de estampillas

Con el recaudo de los recursos, el departamento registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.



Sin embargo, si las entidades beneficiarias de los recaudos no cuentan con pasivo pensional, caso en el cual el 20% que trata el artículo 47 de la Ley 863 de 2003 se deberá destinar al pasivo pensional del departamento, el registro contable corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO por el valor retenido, y 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el saldo del 80%, y un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

### 1.3. Giro de los recursos a las entidades beneficiarias

El departamento registrará la obligación de transferir los recursos a las entidades beneficiarias, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el departamento debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 1.4. 20% con destino a los fondos de pensiones de las entidades beneficiarias

Si las entidades beneficiarias de los recaudos cuentan con pasivo pensional, el departamento registrará la obligación de transferir los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y mediante un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el departamento debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 2. Entidades beneficiarias

### 2.1. Reconocimiento contable del ingreso

Las entidades beneficiarias del ingreso por concepto de estampillas registrarán el ingreso correspondiente mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

## 2.2. Recaudado del ingreso

Con el giro que efectúe el departamento, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y se acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Si la entidad cuenta con pasivo pensional, deberá registrar un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO por el 20% que trata el artículo 47 de la Ley 863 de 2003, y 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el saldo del 80%, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

## 2.3. Valor recibido de la entidad territorial con destino al pasivo pensional o fondo de pensiones

El registro contable corresponde al indicado en el numeral 2.2. de este pronunciamiento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071761 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Doctora

DIANA ISABEL CÁRDENAS GAMBOA

Directora General

Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES  
Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010052902, el día 2 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto a fin de determinar si el registro contable de las cuentas por cobrar, relacionadas con los mayores valores realizados en el giro previo de recursos para cancelar los servicios y tecnologías no financiados con cargo a la UPC (servicios de salud No PBS), presentado en los estados financieros de diciembre de 2019 de la ADRES, se encuentra ajustado a las disposiciones del Marco Normativo vigente.

Lo anterior con el objeto de atender al hallazgo presentado por la entidad de control en la auditoría financiera realizada a la ADRES, en los siguientes términos:

“El procedimiento aplicado por la ADRES para el reconocimiento de las cuentas por cobrar no tuvo en cuenta que la radicación presentada por las entidades recobrantes en el proceso de corrección, no correspondían a la totalidad de la información radicada-de abril de 2018 a noviembre de 2019-base para el cálculo del giro previo realizado durante este periodo.  
(Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, el registro contable no se ajusta al procedimiento establecido en la Resolución 427 de 2019 para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS, cuyos momentos de reconocimiento para la prestación de servicios de salud no PBS se pueden resumir así:

1. En el momento en que se radica el recobro o cobro.
2. Con el giro previo a la auditoria integral.
3. Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoria.
4. Con la autorización de pago del recobro en donde, si la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la ADRES reconocerá la cuenta por cobrar- Otros recursos destinados a la financiación del sistema General de Seguridad Social en Salud- situación que, para el caso no ocurre para su reconocimiento como cuenta por cobrar, al no contar con resultados de auditoria para el total de la radicación objeto del giro previo. (...)

Al respecto la entidad informa:

“El artículo 2.6.4.3.5.1.4 del Decreto 780 de 2016 establece que la ADRES adoptará el procedimiento para la verificación de los requisitos esenciales para el pago de servicios y tecnologías en salud no cubiertas por el plan de beneficios con cargo a la UPC, así como para el pago de las solicitudes de recobro que resulten aprobadas.

(...)

la ADRES expidió la Resolución 41656 del 15 de noviembre de 2019, “Por la cual se establecen alternativas técnicas para adelantar el proceso de verificación, control y pago de los servicios y tecnologías en salud no financiadas con la Unidad de Pago por Capitación (UPC) por parte de las Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES)”.

De la misma forma, la mencionada Resolución habilitó mediante el Título III a que las EPS/EOC realizaran la corrección de la información radicada entre abril de 2018 y noviembre de 2019, que cumpliera con las características del primer segmento y considerando además que la información reportada en el anexo de garantía y suministro del módulo de MIPRES.

Respecto al reconocimiento y pago como resultado del proceso de corrección y teniendo en cuenta que los recobros incluidos en ese proceso por las EPS/EOC contaban con un giro previo, de acuerdo con lo descrito en la Resolución 1885 de 2018, el artículo 45 de la Resolución 41656 de 2019, señaló lo siguiente:

“En el evento en que el valor aprobado sea superior o igual al valor del giro previo realizado por los servicios y tecnologías no financiados con recursos de la UPC radicados mediante el Formato MYT01 entre abril de 2018 y la fecha de expedición de la presente resolución, la ADRES procederá con su deducción y constituirá, conforme a la metodología que se adopte para el efecto, una provisión para respaldar el giro previo de los servicios y tecnologías que hayan sido radicados mediante el Formato MYT02, hasta la fecha que se generen los

resultados definitivos de auditoría; en caso de generarse un excedente se procederá al giro de recursos.

En el evento que el valor aprobado sea inferior al giro previo realizado por los servicios y tecnologías no financiados con recursos de la UPC radicados mediante el Formato MYT01 entre abril de 2018 y la fecha de expedición de la presente resolución, la ADRES procederá con su deducción hasta el monto aprobado y constituirá una cuenta por cobrar por el saldo pendiente. El giro previo de los servicios y tecnologías que hayan sido radicados mediante el Formato MYT02 se mantendrá como una cuenta por cobrar hasta la fecha que se generen los resultados definitivos de auditoría”.

Ahora bien, entre el 16 de noviembre y el 11 de diciembre de 2019 se habilitó un período de radicación para que las entidades recobrantes presentaran la información de lo radicado ante la ADRES que no contara con resultado de auditoría y que cumplieran con las características del primer segmento en el marco del proceso de corrección y una vez obtenidos los resultados de este proceso en el mes de diciembre de 2019, se registraron cuentas por cobrar por concepto de Servicios de Salud No PBS del Régimen Contributivo por valor de \$ 841.404.999.293 (...)

(...)

Al respecto se precisa que los \$841.404 millones señalados en la tabla anterior como cuenta por cobrar a compensar con valores aprobados en el proceso de corrección, se generaron al aplicar lo establecido en el artículo 45 de la Resolución 41656 de 2019, que señala:

“En el evento que el valor aprobado sea inferior al giro previo realizado por los servicios y tecnologías no financiados con recursos de la UPC radicados mediante el formato MYT01 entre abril de 2018 y la fecha de expedición de la presente resolución, la ADRES procederá con su deducción hasta el monto aprobado y constituirá una cuenta por cobrar por el saldo pendiente”.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que para las EPS Aliansalud, Sura, Nueva EPS, Compensar, Salud Total y Cruz Blanca, el valor aprobado en el proceso de corrección habilitado en el mes de diciembre de 2019 fue inferior al giro previo, la ADRES efectuó los descuentos hasta el monto aprobado y creó las cuentas por cobrar acorde con lo señalado en la Resolución 41656 de 2019.”

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

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, contenido en la Resolución 427 de 2019, señala:

“4.2.5. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS):

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS

(...)

Con el giro previo a la auditoría integral, la ADRES debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 199095-Giro previo (Cr) de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el valor de la obligación, la ADRES ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la ADRES debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la ADRES debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la ADRES debitará la subcuenta 273205- Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 241012-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2410-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor a pagar. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor a recaudar.

Con la autorización de pago del recobro o cobro, la ADRES debitará la subcuenta 241012-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2410-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta 199095-Giro previo (Cr) de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la ADRES debitará la subcuenta 132190-Otros recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2410-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132190-Otros recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

(...)

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la ADRES debitará la subcuenta 241012-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2410-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará a subcuenta 132216- Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. (Subrayados fuera de texto)

(...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En cumplimiento de las funciones de regulador de la normatividad contable pública, la CGN expidió la Resolución 427 de 2019, la cual regulaba en la vigencia de 2019, los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud por las diferentes entidades que integran el sistema.

En relación con el reconocimiento de los Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS), el procedimiento mencionado señalaba los registros contables que la ADRES debía realizar para la causación y giro de los desembolsos correspondientes al pago de los servicios de salud en cada uno de los procesos, tales como: El giro previo a la auditoría integral; los ajustes por nueva información; la obligación de pago una vez surtida la auditoría, proceso en cual puede presentarse que el valor de la cuenta por pagar sea menor al valor del giro previo o que el valor de la cuenta por pagar sea superior al valor del giro previo.

Ahora bien, para atender lo solicitado, de si el registro contable de las cuentas por cobrar por gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS) reconocidas por la ADRES, se encuentra ajustado a las disposiciones del marco Normativo vigente en materia contable, nos permitimos señalar que el procedimiento contable regulado por la Resolución 427 de 2019, establece los registros para incorporar en la contabilidad las operaciones, como el momento en que de acuerdo con el desarrollo del proceso estos registros deben realizarse.

Como su comunicación no presenta elementos que nos permitan afirmar o desvirtuar el registro de las cuentas por cobrar, la entidad deberá verificar si tales registros se realizaron con la autorización de pago del recobro o cobro, según lo dispone el Procedimiento ya citado.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100071791 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Gastos de administración y operación Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable del Impuesto de vehículos automotores para cada uno de los sujetos que intervienen en la operación.

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054212, el día 07 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“De acuerdo a lo enunciado en el artículo 146 de la Ley 488 de 1998 Modificado por el art. 106 Ley 633 de 2000 “Declaración y pago. El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto estás señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional.

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público prescribirá los formularios correspondientes, en los cuales habrá una casilla para indicar la compañía que expidió el seguro obligatorio de accidentes de tránsito y el número de la póliza. Así mismo discriminará el porcentaje correspondiente al municipio, al departamento y al Corpes

respectivo. La institución financiera consignará en las respectivas cuentas el monto correspondiente a los municipios, al departamento y al Corpes”.

La Dirección de Impuestos Distritales prescribirá los formularios del Impuesto de Vehículos automotores en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. El formulario incluirá la casilla de que trata el inciso anterior”.

La información anterior se dio a conocer a todas las entidades públicas con las cuales el Departamento del Valle del Cauca realiza operaciones recíprocas por este concepto; algunas de ellas manifiestan que el 100% del impuesto lo registran a nombre del Departamento del Valle porque es la entidad a la cual realizan el pago, a su vez en el Reporte Consolidado de Operaciones Recíprocas se observa el caso del Municipio de Cali el cual representa el 99% del valor pendiente por conciliar.

Conforme a la información suministrada por la Subdirección de Tesorería y a lo establecido en el artículo 146 de la Ley 488, la institución financiera consigna en las respectivas cuentas el monto correspondiente a los municipios y al departamento.

La dinámica contable que el Departamento del Valle realiza y compartió con las entidades es la siguiente:

Rubro	Departamento del Valle del Cauca			Entidad Pública que paga el Impuesto		
	Orden	Código completo	Descripción	orden	Código completo	descripción
DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUDA (80%)		4.1.05.33	IMPTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES		5.1.20.11	IMPTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES
MUNICIPIO DE REGISTRO DEL VEHPICULO (20%)		2.4.07.20	IMPTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES		5.1.20.11	IMPTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMORES
SISTEMATIZACIÓN		4.1.10.01	TASAS		5.1.20.10	TASAS

Así las cosas y toda vez que el 20% del impuesto de vehículos corresponde al Municipio en el cuál están registrados los vehículos y el sujeto pasivo es el propietario del mismo, se solicita emitir concepto donde se especifique cómo deben causar las entidades públicas del país la distribución de porcentajes del impuesto de vehículos y su respectivo beneficiario de manera que se logre identificar claramente tanto el valor que corresponde al Departamento, al Municipio, la sistematización y el tercero en cabeza de quien se deben aplicar dichos valores y porcentajes.”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, establece en el Capítulo VI lo relacionado con impuestos territoriales, entre los cuales está el siguiente: “IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES

ARTÍCULO 138. Impuesto sobre vehículos automotores. Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley.

El Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá podrá mantener el gravamen a los vehículos de servicio público que hubiere establecido antes de la vigencia de esta ley.

ARTÍCULO 139. Beneficiarios de las rentas del impuesto. La renta del impuesto sobre vehículos automotores corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

PARÁGRAFO. Para los efectos de este impuesto, el departamento de Cundinamarca no incluye el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

ARTÍCULO 140. Hecho generador. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados. (...)

ARTÍCULO 146. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES. <Artículo modificado por el artículo 340 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará, en medio magnético y de manera gratuita, antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores.

Para los vehículos que entren en circulación por primera vez será obligatorio presentar la declaración, la cual será requisito para la inscripción en el registro terrestre automotor.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 37 del Decreto Ley 2106 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> El formulario de declaración y pago del impuesto sobre vehículos automotores será diseñado y adoptado por el Departamento Administrativo de la Función Pública, en coordinación con los Departamentos y el Distrito Capital y con el apoyo técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Federación Nacional de Departamentos. Estos formularios serán de uso obligatorio.

ARTÍCULO 147. Administración y control. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto. (...)

ARTÍCULO 150. Modificado por el art. 107 Ley 633 de 2000 Distribución del recaudo. Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración.

El Gobierno Nacional determinará el máximo número de días que podrán exigir las entidades financieras como reciprocidad por el recaudo del impuesto, entrega de las calcomanías y el procedimiento mediante el cual estas abonarán a los respectivos entes territoriales y a los Corpes el monto correspondiente.

PARÁGRAFO 1º.- Al Distrito Capital le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, en el expediente 18947 del 19 de octubre de 2017 el Consejo de Estado precisa:

“Impuesto sobre vehículos automotores: obligaciones de los entes beneficiarios.

2.1.- El impuesto sobre vehículos automotores fue creado por la Ley 488 de 1998 y sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital. Este tributo grava la propiedad de “los vehículos automotores nuevos, usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional”, excepto aquellos expresamente indicados en el artículo 141 ib., como bicicletas, tractores para trabajo agrícola, etc.

La administración del tributo corresponde al Distrito Capital y a los Departamentos en cuya jurisdicción se encuentre matriculado el vehículo. Estos últimos reciben el 80% de los recursos recaudados y el 20% restante está dirigido a los Municipios a los cuales pertenezca la dirección que figure en la declaración.

Para la recepción de las declaraciones y pagos del impuesto, y la posterior distribución de los recursos, los Departamentos deben suscribir convenios con entidades financieras, que se encarguen de realizar los abonos a los municipios beneficiarios. Así se desprende con claridad de los artículos 3º y 6º del Decreto 2654 de 1998, reglamentario de la Ley 488, que en lo pertinente señalan:

Artículo 3º.- Suscripción de Convenios. Para efectos de la declaración y pago del impuesto de que trata el presente decreto, los departamentos suscribirán convenios con entidades financieras, con cobertura nacional, vigiladas por la Superintendencia Bancaria, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos. En los términos previstos en el Estatuto Tributario. (...)

Artículo 6º.- Distribución del Recaudo. Las rentas recaudadas por concepto del impuesto sobre Vehículos Automotores, incluidos los intereses y sanciones, serán distribuidas directamente por la institución financiera con la cual el departamento haya celebrado el convenio de recaudo, según los valores determinados por el declarante en el formulario de la declaración del impuesto, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha de recaudo, conforme se señale en dicho convenio.

Parágrafo 1º.- Las instituciones financieras deberán remitir a los departamentos y municipios beneficiarios de los recursos, la respectiva copia de las declaraciones presentadas sobre las cuales se realizó la liquidación del monto de la transferencia, dentro del mes siguiente a su presentación. (...)

2.2.- Dichos convenios, valga decir, no varían la condición de administrador del gravamen que tienen los Departamentos, pues la relación jurídica que se genera en torno a la obligación tributaria, comprende únicamente a los sujetos expresamente determinados por la ley, y en este caso, las entidades financieras tienen un rol operacional.

Así, su labor es de manejo operativo, y sus obligaciones se definen de conformidad con lo establecido en el negocio jurídico suscrito con el ente territorial, es decir, que son de naturaleza contractual. Eso sí, con las precisiones hechas por la Ley 488 y el Decreto 2654, sobre la obligación de distribución y de remisión de los soportes que sustenten las transferencias de los dineros.

2.3.- Por su parte, los municipios beneficiarios deben suministrar a las instituciones financieras, la información necesaria a fin de que se le transfieran los recursos provenientes del impuesto, en el porcentaje asignado por la Ley (20%). Esto, en los términos del parágrafo 2 del artículo 6º. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, en Sentencia 172 de 2001, la Corte Constitucional prescribe:

“La aplicación del criterio orgánico al caso que se estudia conduce a afirmar que el impuesto de vehículo automotor es un impuesto de carácter nacional. Ciertamente, dicho tributo se encuentra establecido por la Ley 488 de 1998, sin que para su perfeccionamiento se requiera decisión alguna del concejo municipal o de la asamblea departamental. En consecuencia, el impuesto nacional de vehículos constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción” (Fundamento 6, subrayas no originales). (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (...)

#### 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

##### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Según las disposiciones establecidas en la Ley 488 de 1998 y las sentencias mencionadas en las consideraciones de este pronunciamiento, el Impuesto de Vehículos Automotores es una renta nacional cedida a las entidades territoriales (municipios, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), que se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

En ese sentido, los municipios tienen el derecho de participar en esa renta nacional, toda vez que la Ley antes mencionada en su artículo 150 precisa que, el 20% del valor del recaudo corresponde y debe ser transferido a estos entes territoriales.

Dichas disposiciones también establecen que, el recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto, es competencia del departamento o el Distrito Capital. Estas funciones asignadas a los Departamentos y el Distrito Capital, configuran un mecanismo que facilita a la administración y al contribuyente, el cobro y control del impuesto, ya que, no sería adecuado que un contribuyente sea, en su calidad de sujeto pasivo, objeto de las acciones coactivas tanto del departamento como del municipio, o deba declarar el mismo impuesto en forma fraccionada ante dos o más entidades territoriales, sin que ello signifique que no deba efectuarse el reconocimiento contable de la obligación en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación es el siguiente:

### 1. En los sujetos pasivos de la obligación tributaria

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Vehículos Automotores deberán registrar el 80% del gasto y de la obligación con el Departamento y un 20 % con el Municipio, mediante un

débito en la subcuenta 512011-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y mediante un crédito en la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Con el pago del impuesto, deberá cancelar el 80% del pasivo registrado con el Departamento, y el 20% de la obligación reconocida con el Municipio, debitando la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 2. En los Departamentos o el Distrito Capital

### 2.1 Reconocimiento contable del Impuesto sobre Vehículos Automotores

Le corresponde al Departamento reconocer el ingreso tributario por el 80% del valor liquidado en las declaraciones tributarias. En ese sentido, con las declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden dicha obligación a cargo del contribuyente una vez queden en firme, el Departamento o el Distrito Capital, reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

El Distrito Capital efectuará el registro antes señalado por el por el 100% del valor liquidado en las declaraciones tributarias.

### 2.2 Reconocimiento contable del 20% del valor del impuesto recaudado, que va con destino al Municipio

El Departamento registrará en cuentas de orden el valor del porcentaje que le corresponde al Municipio, para esto debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Por su parte, el Distrito Capital no deberá efectuar registro alguno toda vez que a este le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción.

### 2.3 Recaudado de los recursos



Con el recaudo de los recursos, el Departamento deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total de los recursos recaudados, un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS por el importe que le corresponde, y a su vez, un crédito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por la proporción que le corresponde al Municipio.

Alternamente, el Departamento deberá proceder y disminuir los valores a favor del Municipio de las cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, el Distrito Capital deberá reconocer un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a su vez, registrar un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

#### 2.4 Giro de los recursos al Municipio

En el momento en que el Departamento gire al Municipio el 20% que le asignó la Ley, le corresponde registrar un débito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 3. En los Municipios

#### 3.1 Reconocimiento del derecho al 20% del Impuesto sobre Vehículos Automotores

Con base en la información suministrada por el Departamento, el Municipio registrará el derecho por el 20% del valor del impuesto, debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

#### 3.2 Recaudo en cabeza del Departamento

Una vez el Departamento informe sobre el recaudo del impuesto, el Municipio deberá proceder a reclasificar el derecho inicialmente reconocido, mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS

POR COBRAR, y mediante un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

### 3.3 Giro por parte del Departamento

Con el giro de los recursos por parte del Departamento, el Municipio reconocerá un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

## 4. Operaciones recíprocas

Es importante implementar procedimientos contables alternos que permitan garantizar el adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, a fin de efectuar los registros contables correspondientes. Así las cosas, la reciprocidad se detalla a continuación:

### 4.1 Por el reconocimiento del Impuesto de Vehículos Automotores

Los sujetos pasivos de la obligación reportarán como operación recíproca los gastos y el pasivo por impuestos reconocidos en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto y en las proporciones establecidas por la Ley.

### 4.2 Por el recaudo de los recursos en cabeza del Departamento

Teniendo en cuenta que el Departamento con el recaudo del impuesto reconoce como obligación el 20% del valor del impuesto sobre vehículos automotores a favor del Municipio, se configura una operación recíproca objeto de reporte, para esto, el Municipio reportará el saldo de la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el Departamento el saldo de la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201120071661 DEL 28-12-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la baja en cuentas de cuentas por pagar. Tratamiento de los recursos de cuentas bancarias inactivas trasladados a la Dirección del Tesoro Nacional. Tratamiento contable para el reconocimiento de ingresos por seguimiento de licencias otorgadas. Procedimiento a aplicar en la publicación de informes financieros contables. Procedimiento a aplicar cuando la información contable remitida a la CGN presenta modificaciones después de la publicación. Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo de menor cuantía. Procedimiento para el manejo de los acuerdos de pago. Tratamiento contable de la anulación de facturas y devoluciones en ventas de ejercicios anteriores. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar de difícil recaudo. Reconocimiento de folletos y cartillas de carácter informativo en el estado de situación financiera. Reconocimiento de los incentivos entregados por entidades financieras a los empleados. Procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración. Momento en el que se deben registrar y reconocer las cuentas por pagar. Procedimiento contable a efectuar para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados. Procedimiento para el registro de intereses.

		Tratamiento contable de una acción de repetición contra un funcionario de la entidad.
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------

Doctor

FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA

Profesional Especializado

Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia

Yopal, Casanare

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201200047422, el día 01 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera respetuosa, me permito solicitar orientación frente a las siguientes situaciones:

1-Dentro del proceso de depuración contable que adelanta la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia, se ha determinado que la entidad cuenta con unos pasivos cuyo saldo no presenta movimientos hace más de cinco (5) años:

- a- ¿Las cuentas por pagar, como en el caso de las cuentas por cobrar, se deterioran, o se les aplica un proceso de baja?
- b- Si les es aplicable el proceso de baja a las cuentas por pagar, ¿qué comité tiene la facultad para realizar este proceso, el Comité de Sostenibilidad Contable?
- c- ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dársele a estas cuentas por pagar que no se harán efectivas, se reconocen como un ingreso?
- d- Si les es aplicable el proceso de deterioro a las cuentas por pagar, ¿Cuál es el tratamiento contable?

2-La entidad cuenta con recursos, recibidos por convenios suscritos, los cuales se encontraban en cuentas bancarias. La entidad financiera ha realizado el traslado de estos recursos a la Dirección General del Tesoro Nacional, manifestando que al estar las cuentas inactivas, aplicaron lo establecido en el artículo 36 del Decreto 2331 de 1998, el cual dispone: “Los saldos de las cuentas corrientes o de ahorro que hayan permanecido inactivas por un período mayor de un año y no superen el valor equivalente a dos (2) UPAC, serán transferidos por las entidades tenedoras a título de mutuo a la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- Dirección General del Tesoro Nacional...”. Lo anterior, debido a que los recursos están sujetos a la ejecución de las actividades de los convenios suscritos.

¿Cuál es el tratamiento contable y/o reclasificación adecuada para los recursos en bancos que son girados a la Dirección del Tesoro Nacional por estar en cuentas inactivas?

3-La Corporación realiza el recaudo de tasas (4110) y Licencias (411046) Adicionalmente realiza un seguimiento sobre las licencias otorgadas. Frente a dicho seguimiento, realiza periódicamente un cobro.

¿En qué cuenta contable debe realizarse el registro de este cobro (seguimiento a las licencias otorgadas)? ¿Constituye un mayor valor de la licencia ya otorgada?

4-Los informes financieros contables mensuales que deben ser publicados por la entidad contable pública, con excepción de los Estados Financieros a 31 de diciembre de cada año, ¿deben ser firmados por el revisor fiscal, cuando lo haya, o solo son firmados por este los correspondientes al cierre del año?

5-La certificación de publicación en cartelera de informes financieros contables mensuales y los Estados Financieros, ¿puede ser expedida por el preparador de la información (quien funge como contador), o debe ser certificada por otra dependencia?

6- Respecto a la publicación de los informes financieros contables, que deben ser publicados mensualmente, los cuales tienen como fecha de presentación máxima el último día del mes siguiente al corte, ¿cómo se debe proceder si al realizar los ajustes de la consolidación de operaciones recíprocas deben hacerse cambios a la información que ya se publicó en cartelera y página, si los mismos se dan después de la fecha máxima de publicación? ¿Deben ser publicados los que fueron ajustados aun cuando la fecha sea posterior a la que exige la norma?

7-En la vigencia 2017, cuando se realizó el proceso de convergencia a NIC-SP, y de acuerdo con la política contable, muchos bienes se clasificaron como activos de acuerdo con la definición de activo establecida en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y tomando su valor (Mayores a 2 SMLMV), tal como lo establece el Manual de Políticas Contables de la entidad. Al hacer revisión de los inventarios, para el 2020 algunos de los bienes registrados como propiedad, planta y equipo ya no se encuentran dentro de este rango, razón por la cual surge la siguiente duda: ¿Los bienes que ya no cumplen con el criterio de tener un valor superior a 2 SMLMV, como lo establece la Política Contable de Reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo deben ser reclasificados o dados de baja de los estados financieros, y registrados solamente para control administrativo?

8- La entidad suscribe acuerdos de pago por deudas adquiridos por usuarios. En dichos acuerdos de pago se consolidan los derechos a cargo, lo que incluye varios tipos de ingresos

y por ende varios tipos de cuentas por cobrar (Tasas, licencias, servicios), que cuentan con diferentes códigos contables. El proveedor de software manifiesta que esta es una nueva deuda y que los pagos no se hacen a las facturas que lo originaron, y por ende los reportes, los cuales se utilizan para conciliar la información con la fuente generadora, no incluye los abonos a los acuerdos de pago y las cuentas originales no deben recibir los abonos.

Ante esto, se solicita orientación sobre: ¿los acuerdos de pago constituyen una nueva cuenta por cobrar única? De ser así, ¿deben reclasificarse los otros conceptos (cuentas por cobrar) a una cuenta por cobrar unificada por acuerdos de pago? ¿Cuál sería el tratamiento contable de esa reclasificación? Si no constituyen una nueva obligación, ¿Cuándo se realizan los abonos?, ¿cómo se determina la proporción de cada cuenta contable de cuentas por cobrar?

9- ¿La anulación de facturas que fueron generadas en ejercicios anteriores, deben llevarse a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES? ¿Si corresponde a una devolución se registraría la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES?

10-Dentro de la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación, ¿se tiene algún criterio específico para la clasificación de las cuentas por cobrar de difícil recaudo (1385)?

11-Los bienes que se adquieren para ser distribuidos de forma gratuita a la comunidad y que son de carácter comunicativo e informativo (Folletos, cartillas) ¿al ingresar a la entidad deben ser registrados como INVENTARIOS (Del grupo 15) o como un gasto?

12-Incentivos (sic) entregados por otras entidades con destino a funcionarios de la entidad. Si la entidad pública recibe incentivos, bienes y otros, cuya finalidad es la de ser entregados a los funcionarios (servidores públicos y contratistas), en el marco de campañas por convenios suscritos con entidades privadas, como el caso de las entidades financieras que realizan convenios de libranzas y a través de los mismos entregan premios para que sean distribuidos entre el personal, ¿deben ser reconocidas estas transferencias a título gratuito como un activo, si los beneficios futuros y el control de los mismos será del funcionario y no de la entidad?

13-La entidad suscribió un convenio con una empresa privada, registrando los valores recibidos como recursos recibidos en administración (Cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN). Con dichos recursos (los recibidos en administración) se suscribe un convenio con una entidad territorial. ¿Cuál es el tratamiento contable de esos recursos entregados en administración a la entidad territorial? ¿Se reconocen como una disminución

(Débito) del recurso recibido en administración (Cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN) o como un incremento (Débito) del recurso entregado en administración (1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN)? ¿Cuáles serían las operaciones recíprocas entre las dos entidades públicas?

14-En los contratos de prestación de servicios profesionales o de apoyo a la gestión, cuya forma de pago establece “Pagos parciales mensuales”, ¿deben reconocerse contablemente al cumplimiento de la mensualidad?, ¿o el registro está determinado por la certificación de cumplimiento por parte del supervisor?

15-Dentro del Marco Normativo para entidades de Gobierno, las partidas conciliatorias resultado de las conciliaciones bancarias, en las que quedan registros en libros, pero por efectos de cierre no son cobrados cheques o transferencias que quedan efectivas hasta el mes siguiente, ¿se deben realizar ajustes a fin de que los libros estén acordes a lo reportado en bancos, o con el hecho de hacer las correspondientes revelaciones es suficiente?

16- Para el caso del registro de intereses, cuál es la diferencia entre el registro contable que involucra las cuentas 131103-411003 (Intereses) y 1384-4802 (Intereses de Mora y Otros Intereses)

17-Si la entidad es notificada de una sanción, y se determina que debe realizarse su pago, ¿Cuál sería el registro contable si se inicia un proceso administrativo en el que puede surtir acción de repetición contra un funcionario? ¿Se registra inicialmente un gasto y luego se ajusta si corresponde a una cuenta por cobrar al funcionario?”

El 17 de diciembre de 2020 mediante correo electrónico, el consultante nos informó las siguientes aclaraciones, frente a su consulta:

a) Pregunta 2. La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia (en adelante Corporinoquia) recibió de la Empresa Concesionaria Vial del Oriente (en adelante Covioriente) recursos para ser ejecutados, en el marco de un convenio de compensación. El registro contable de los recursos recibidos en administración correspondió a un débito en la subcuenta 110505 -Cuenta Corriente, de la cuenta 1110 -DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, y un crédito en la subcuenta 290201 -En Administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Código	Cuenta	Debe	Haber
111005	Cuenta Corriente	xxx	
290201	En Administración		xxx

Cuando los recursos se ejecutan, se debita la subcuenta 290201 -En Administración, de la cuenta 2902 -RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditándose la subcuenta 110505 -Cuenta Corriente, de la cuenta 1110 -DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
290201	En Administración	xxx	
111005	Cuenta Corriente		xxx

Sin embargo, suscribe contratos y convenios con otras entidades, los cuales se financian con los recursos recibidos por parte de Covioriente (entidad controladora de los recursos). Es decir, jurídicamente la entidad (Corporinoquia) adquiere compromisos con otras entidades privadas, y en algunos casos con entidades públicas.

Para el ejemplo, Corporinoquia suscribe un convenio con el Municipio de Yopal, en el que entrega recursos en administración a esta entidad territorial. Dichos recursos corresponden a parte de los recibidos en administración, los cuales son controlados por la empresa Covioriente y ejecutados por Corporinoquia.

La inquietud es la siguiente: ¿Cuál debe ser el registro contable de los recursos entregados en administración al Municipio de Yopal? ¿Existen operaciones recíprocas entre Yopal y Corporinoquia, si los recursos son controlados por Covioriente?

Con respecto a la cuenta bancaria de los recursos trasladados al Tesoro Nacional, los mismos inicialmente se tenían en partida conciliatoria, mientras se identificó con la entidad bancaria el tipo de movimiento. Actualmente los recursos se encuentran en la cuenta 138490-Otros Deudores, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b) Pregunta 3. El seguimiento al que se hace referencia en la consulta es el establecido en el artículo 2.2.2.3.9.1 y siguientes del Decreto 1076 de 2015 Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible:

ARTÍCULO 2.2.2.3.9.1. Control y seguimiento. Los proyectos, obras o actividades sujetos a licencia ambiental o plan de manejo ambiental, serán objeto de control y seguimiento por parte de las autoridades ambientales, con el propósito de:

1. Verificar la eficiencia y eficacia de las medidas de manejo implementadas en relación con el plan de manejo ambiental, el programa de seguimiento y monitoreo, el plan de contingencia, así como el plan de desmantelamiento y abandono y el plan de inversión del 1 %, si aplican.



2. Constatar y exigir el cumplimiento de todos los términos, obligaciones y condiciones que se deriven de la licencia ambiental o plan de manejo ambiental.
3. Corroborar el comportamiento de los medios bióticos, abióticos y socioeconómicos y de los recursos naturales frente al desarrollo del proyecto.
4. Revisar los impactos acumulativos generados por los proyectos, obras o actividades sujetos a licencia ambiental y localizados en una misma área de acuerdo con los estudios que para el efecto exija de sus titulares e imponer a cada uno de los proyectos las restricciones ambientales que considere pertinentes con el fin de disminuir el impacto ambiental en el área.
5. Verificar el cumplimiento de los permisos, concesiones o autorizaciones ambientales por el uso y/o utilización de los recursos naturales renovables, autorizados en la licencia ambiental.
6. Verificar el cumplimiento de la normatividad ambiental aplicable al proyecto, obra o actividad.
7. Verificar los hechos y las medidas ambientales implementadas para corregir las contingencias ambientales ocurridas.
8. Imponer medidas ambientales adicionales para prevenir, mitigar o corregir impactos ambientales no previstos en los estudios ambientales del proyecto.

ARTÍCULO 2.2.2.3.9.5. Del cobro del servicio de seguimiento ambiental. La tarifa para el cobro del servicio de seguimiento de las licencias ambientales y de los planes de manejo ambiental, se fijará de conformidad con el sistema y método de cálculo señalado en la normativa vigente para el caso, y los dineros recaudados por este concepto solamente se podrán destinar para el cumplimiento cabal de dicha función.

c) Pregunta 7. el valor de los bienes que ya no cumplen con el criterio de tener un valor superior a SMLMV corresponde al costo de adquisición.

d) Pregunta 9. Las devoluciones a que hace mención la pregunta corresponden a devoluciones solicitadas en el año en curso (actual vigencia), pero de facturas que se emitieron en vigencias anteriores.

e) Pregunta 12. Los incentivos entregados por las entidades financieras corresponden a electrodomésticos (Televisores, sanducheras, extractores y demás)

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

## CONSIDERACIONES

### Interrogante N° 1

#### Tratamiento contable de la baja en cuentas de cuentas por pagar

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la norma de Cuentas por pagar, establece:

#### 3. CUENTAS POR PAGAR

##### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

##### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

##### 3.6. Revelaciones

(...)

10. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por pagar, se revelará la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece lo siguiente:

“3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

### 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

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

### **Interrogante Nº 2.**

#### **Tratamiento de los recursos de cuentas bancarias inactivas trasladados a la Dirección del Tesoro Nacional.**

El Decreto 2331 de 1998, por el cual se dictan medidas tendientes a resolver la situación de los sectores financiero y cooperativo, aliviar la situación de los deudores por créditos de vivienda y de los ahorradores de las entidades cooperativas en liquidación, mediante la creación de mecanismos institucionales y de financiación y la adopción de disposiciones complementarias, en su artículo 36, establece:

“Artículo 36. Los saldos de las cuentas corrientes o de ahorro que hayan permanecido inactivas por un período mayor de un año y no superen el valor equivalente a dos (2) UPAC, serán transferidos por las entidades tenedoras a título de mutuo a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público- Dirección General del Tesoro Nacional, para desarrollar el objeto del Fondo de Solidaridad de Ahorradores y Depositantes de Entidades Cooperativas en Liquidación, del Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas, el seguro de desempleo y el servicio de estos recursos en los términos y condiciones que determine el reglamento.

Los respectivos contratos de empréstito sólo requerirán para su perfeccionamiento y validez la firma de las partes y su publicación en el Diario Único de Contratación Administrativa.

Cuando el titular del depósito solicite el retiro de la totalidad o parte del saldo inactivo, la Dirección General del Tesoro Nacional reintegrará al prestamista la suma correspondiente con los rendimientos respectivos, de acuerdo con los intereses que el depósito devengaba

en la entidad financiera como cuenta inactiva, de conformidad con las disposiciones actualmente vigentes. Dicho reintegro deberá efectuarse a más tardar al día siguiente al de la solicitud presentada por la entidad financiera. Igualmente procederá en ese término a entregar al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar las sumas que de conformidad con la ley correspondan.” (Subrayado fuera de texto)

### **Interrogante N° 3.**

#### **Tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos por seguimiento de licencias otorgadas.**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### **“6.1.4. Ingresos**

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

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

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

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

### **Interrogantes N° 4 y 5**

#### **Procedimiento a aplicar en la publicación de informes financieros contables.**

La Resolución 706 de 2016, por la cual se establece la información a reportar los requisitos y los plazos a la Contaduría General de la Nación, establece:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONARIOS RESPONSABLES. El Representante Legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública y el revisor fiscal de las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación.

La responsabilidad del Contador Público se circunscribe a las normas que al respecto establece la Ley 43 de 1990, el Decreto No. 302 de 2015 y demás normas vigentes que le apliquen.

La responsabilidad del Revisor Fiscal se circunscribe a las normas que al respecto están integradas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Resolución No.137 de 2015 de la Contaduría General de la Nación con los estatutos internos de la entidad y demás normas que le asignan funciones.

El reporte del informe de evaluación del control interno contable, y responsabilidad del Representante Legal y el Jefe de la oficina de control interno quien haga sus veces.” (Subrayado Fuera de texto).

El Procedimiento para la Preparación y Publicación de los Informes Financieros Contables Mensuales, incorporado mediante la Resolución 182 de 2017, en su numeral 3.3, señala lo siguiente:

“3.3 Publicación El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.” (Subrayado fuera de texto)

#### **Interrogante N° 6.**

**Procedimiento a aplicar cuando la información contable remitida a la CGN presenta modificaciones después de la publicación.**

Los numerales 3.2.14 y 3.2.16 de la Resolución N° 193 de 2016, “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, prescriben:

“3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad. (...)”

### 3.2.16 Cierre contable

Las entidades deberán adelantar todas las acciones de orden administrativo necesarias para efectuar un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos, tales como cierre de compras, ventas, tesorería y presupuesto; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos; elaboración de inventario de bienes; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje; anticipos a contratistas y proveedores; conciliaciones; verificación de operaciones recíprocas; y ajustes por deterioro, depreciaciones, amortizaciones, agotamiento o provisiones, entre otros aspectos”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el artículo 37 de la Resolución 706 de 2016, señala lo siguiente:

“ARTICULO 37. MODIFICACION DE INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la Contaduría General de la Nación solícita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la Contaduría General de Nación, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada sin previa autorización antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

(...)

ARTÍCULO 39. PRESUNCIÓN DE LA INFORMACIÓN REPORTADA. Se presume que la información reportada a la Contaduría General de la Nación por los responsables de ello, a través del sistema CHIP es la que corresponde a la entidad. Es de total responsabilidad de la entidad la administración de los usuarios y la seguridad de las claves.

La Resolución CGN N° 182 del 19 de mayo de 2017, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece:

## 2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiéndose por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran. En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

### 2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos contables anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos



informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En todo caso, la reexpresión se realizará en el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo establecido en los respectivos marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

### **Interrogante N° 7.**

#### **Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo de menor cuantía.**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios. (...)

##### 4.1.2. Representación fiel

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

(...)

#### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad. (...)

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

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

#### 6.1.1. Activos

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

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo I. Activos, señalan:

### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

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

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

### **Interrogante N° 8.**

#### **Procedimiento para el manejo de los acuerdos de pago.**

La norma de Cuentas por cobrar, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (...)

### 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

### 2.3. Medición inicial

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

Igualmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, contenido en la Resolución N° 193 de 2016, indica:

#### “1.3 Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

(...)

#### 2.1 Marco de referencia del proceso contable

(...)

### 2.1.2 Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

### 3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

#### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

#### **Interrogante N° 9.**

**Tratamiento contable de la anulación de facturas y devoluciones en ventas de ejercicios anteriores.**

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones incluye:

## 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

## SE ACREDITA CON:

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

## 5893- DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por concepto de devoluciones y descuentos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (Subrayado fuera de texto)

### **Interrogante 10.**

#### **Tratamiento contable de las cuentas por cobrar de difícil recaudo.**

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

#### 2. CUENTAS POR COBRAR

##### 2.1. Reconocimiento

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

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

#### 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

##### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar.

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

**Interrogante N° 11.****Reconocimiento de folletos y cartillas de carácter informativo en el estado de situación financiera.**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Entidades de Gobierno, respecto a los principios de contabilidad pública indica:

**5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

35. La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

37. Los principios de contabilidad que deben observar las entidades para la preparación de los estados financieros de propósito general son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con inventarios, indica:

**9. INVENTARIOS**

## 9.1. Reconocimiento

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

### **Interrogante Nº 12.**

#### **Reconocimiento de los incentivos entregados por entidades financieras a los empleados.**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Entidades de Gobierno, respecto a los principios de contabilidad pública y a la definición de Activo indica:

#### “6.1.1. Activos

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

### **Interrogante Nº 13.**

#### **Procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración.**

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, estipula:

#### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que



los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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

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

Cuando la entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

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

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera del texto)

#### **Interrogante Nº 14.**

#### **Momento en el que se deben registrar y reconocer las cuentas por pagar.**

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada mediante Resolución 167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

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

### 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

(...)

#### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

82. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Cuentas por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

#### **Interrogante N° 15.**

**Procedimiento contable a efectuar para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados.**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

44. Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones

contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

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

(...)

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, de 2017, establece:

## CAPITULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

"1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

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

38. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor...

39. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N° 193 de 2016, indica:

### “3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

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

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

### **Interrogante N° 16.**

#### **Procedimiento para el registro de intereses.**

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones incluye:

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

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

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las devoluciones o descuentos.
- 3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

#### 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR

#### DESCRIPCIÓN

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

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

#### 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

#### DESCRIPCIÓN

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

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

4802-FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.” (Subrayado fuera de texto)

**Interrogante N° 17.**

**Tratamiento contable de una acción de repetición contra un funcionario de la entidad.**

Los artículos 1º, 3º, 4º, 53 y 58 de la Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establecen:

“Artículo 1º. Definición. <Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

(...)



Artículo 3º. Gestión Fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 4º. Objeto de la responsabilidad fiscal. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

(...)

Artículo 12. Medidas cautelares. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

Se ordenará el desembargo de bienes cuando habiendo sido decretada la medida cautelar se profiera auto de archivo o fallo sin responsabilidad fiscal, caso en el cual la Contraloría procederá a ordenarlo en la misma providencia. También se podrá solicitar el desembargo al órgano fiscalizador, en cualquier momento del proceso o cuando el acto que estableció la responsabilidad se encuentre demandado ante el tribunal competente, siempre que exista previa constitución de garantía real, bancaria o expedida por una compañía de seguros, suficiente para amparar el pago del presunto detrimento y aprobada por quien decretó la medida.

Parágrafo. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares dentro del proceso de jurisdicción coactiva y el deudor demuestre que se ha admitido demanda y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, aquellas

no podrán ser levantadas hasta tanto no se preste garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado más los intereses moratorios.

(...)

Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes. (...)

Artículo 58. Mérito ejecutivo. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las Contralorías.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

“8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO:

DESCRIPCIÓN:

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

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

DESCRIPCION:

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”. Esta cuenta contiene la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales.

## 4808- INGRESOS DIVERSOS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. Dicha cuenta contiene la subcuenta 480829- Responsabilidades fiscales.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

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

#### SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

#### **Interrogante N°1.**

#### **Tratamiento contable de la baja en cuentas de cuentas por pagar.**

En consideración a que, según lo descrito en la consulta, los saldos que la entidad pretende depurar, provienen de periodos anteriores al año 2018, la entidad debió adelantar su proceso de depuración hasta el 31 de diciembre de 2017 con el fin de garantizar que, al efectuar la determinación de saldos iniciales a 1º de enero de 2018 bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cifras cumplieran con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Cuando las obligaciones no cumplan con los requisitos para el reconocimiento como pasivo, se deberá atender a la baja en cuentas de la norma de Cuentas por pagar, así como a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Por lo anterior, la entidad deberá identificar si al momento de definir los saldos iniciales del nuevo marco normativo, no se cumplían los requisitos para reconocer un pasivo deberá proceder a la baja en cuentas de cuentas por pagar de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, o si por el contrario, la entidad contaba con la información adecuada para el reconocimiento de las obligaciones pero posteriormente ocurrieron hechos que generaron

que se extinguieran las obligaciones que las originaron ya sea por expiración o renuncia o transferencia a un tercero.

Si la información estuvo disponible y la baja en cuentas se da por una extinción de la deuda generada con posterioridad a la fecha de los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, la baja en cuentas del pasivo se efectuará debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En caso de que la información para definir que las obligaciones no correspondían a pasivos, se encontrara disponible en el momento en que erróneamente se reconoció, o en periodos posteriores al 1 de enero de 2018 pero por circunstancias administrativas esta se omitió, la baja en cuentas se realizará atendiendo el numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual, se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Corporinoquia deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de dichos pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Adicionalmente, hay que mencionar que la Contaduría General de la Nación no tienen contemplado el deterioro para los pasivos.

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto, la Resolución N° 193 de 2016, aplicable al procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el objeto de que la información refleje la situación de la Entidad de manera ajustada a la realidad, prevé la conformación del Comité Técnico de sostenibilidad contable, cuyo rol en términos del saneamiento de la información contable, propende por la calidad de la misma, como una acción de carácter potestativo, mas no imperativo.

## **Interrogante N°2.**

## **Tratamiento de los recursos en cuentas bancarias inactivas trasladados a la Dirección del Tesoro Nacional.**

Teniendo en cuenta que la entidad no ha perdido los derechos que tiene sobre los recursos trasladados de la cuenta bancaria inactiva a la Dirección del Tesoro Nacional, ésta podrá como lo establece el artículo 36 del Decreto 2331 de 1998, solicitarlos en su totalidad o parte del saldo inactivo, a la Dirección General del Tesoro Nacional, quien a su vez reintegrará la suma correspondiente con los rendimientos respectivos, de acuerdo con los intereses que el depósito devengaba en la entidad financiera como cuenta inactiva. Sin embargo, mientras los dineros sean administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **Interrogante N°3.**

#### **Tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos por seguimiento de licencias otorgadas.**

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, si del seguimiento sobre las licencias surgen nuevos derechos, los recursos que se reciban por concepto de este control y seguimiento del plan de manejo ambiental corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Así las cosas, los cobros de control y seguimiento de actividades ambientales deber ser reconocidos como ingresos por corresponder a servicios adicionales que dan origen a un nuevo acto administrativo, los cuales deberán reconocerse mediante un débito en la subcuenta 131118-Licencias, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Con la recepción de los recursos, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 131118-Licencias, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

**Interrogantes 4 y 5.****Procedimiento a aplicar en la publicación de informes financieros contables.**

El numeral 3.3 Publicación, de la Resolución 182 de 2017 dispone que el estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional. No incluye la firma del Revisor Fiscal.

No obstante, se precisa qué si la empresa está obligada a tener revisor fiscal, cuando presente el conjunto completo de estados financieros, los mismos deben ser firmados por este profesional acompañados del respectivo dictamen.

Por lo antes expuesto, se concluye que la responsabilidad de la publicación de la información contable se encuentra a cargo del Representante Legal y del contador público de la entidad.

**Interrogante N° 6.****Procedimiento a aplicar cuando la información contable remitida a la CGN presenta modificaciones después de la publicación.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la Resolución N° 706 de 2016, si la entidad requiere modificar la información remitida a la CGN, podrá enviarla nuevamente, sin previa autorización, antes del cierre del sistema CHIP. Una vez cerrado el sistema no se hará apertura para corrección, transmisión y retransmisión de la información.

En relación con la sanción por presentar correcciones a los informes, si bien es cierto que no existe un procedimiento para aplicación de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de esa regulación, si existen consecuencias a nivel de las competencias de otros organismos estatales, tal como se puede observar a continuación:

La Procuraduría General de la Nación, en aplicación del poder disciplinario preferente, puede sancionar a título de falta gravísima, tanto al Contador como al Representante Legal de la entidad que incurra en esta conducta.

La Junta Central de Contadores Públicos, en ejercicio de sus facultades sancionatorias por faltas contra la ética profesional, puede sancionar al Contador público que omita la aplicación de la regulación expedida por la CGN con carácter obligatorio.

Alternamente deberán considerarse las acciones que puedan adelantar la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el incumplimiento en la aplicación de la regulación contable.

Ahora bien, la Resolución N° 182 de 2017 emitida por la CGN, establece que las entidades deberán preparar los informes financieros y contables, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados y las notas a los informes financieros y contables, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social. Asimismo, establece que los cambios que se hicieren deberán reconocerse en el periodo en el que se descubren los respectivos errores.

### **Interrogante N° 7.**

#### **Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo de menor cuantía.**

En aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación - CGN, Corporinoquia debe aplicar las normas relativas al reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, para propiedades, planta y equipo, adoptando las estrategias que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la regulación contable, la cual define los criterios generales para el reconocimiento de activos, como aquellos sean recursos controlados, producto de procesos pasados de los cuales el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Se controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

La CGN no regulará parámetros para establecer cuando un recurso que cumpla criterios para el reconocimiento de activos pueda ser reconocido como un gasto. En consecuencia, cada entidad deberá definir ese umbral dentro de sus políticas contables, atendiendo los criterios antes señalados, y los establecidos en la Norma sobre Propiedades, planta y equipo desarrollada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, todo ello de cara a las especificidades de su quehacer misional. Sin embargo, una vez se defina un umbral para la activación de los bienes, éstos deben ser depreciados durante la totalidad de la vida útil estimada por la entidad.

### **Interrogante N° 8.**

#### **Procedimiento para el manejo de los acuerdos de pago.**

Conforme a la Resolución N° 193 de 2016 expedida por la CGN, los preparadores de la información financiera y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables por la operatividad eficiente del proceso contable, por lo tanto, estos deberán adelantar actividades de reconocimiento, medición inicial y revelación de la información contable pública que tengan a su cargo, dentro de las cuales están el establecimiento de políticas contables, procedimientos y funciones, donde pueden incluir aspectos relacionados con los términos y plazos para el cumplimiento de los acuerdos de pago de las cuentas por cobrar que tengan a su cargo.

Ahora bien, las políticas operativas describen las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades; es decir describen los procedimientos administrativos y contables para facilitar la ejecución del proceso contable, al mismo tiempo que asigna las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. En este sentido, Corporinoquia podrá implementar una política operativa de la cartera donde se definan los términos para otorgar las facilidades de pago; para esto, deberá apoyarse en el reglamento interno de recaudo de cartera previamente definido por la entidad.

Así las cosas, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones no establece términos sobre los acuerdos de pago, toda vez que estos deberán ser definidos por Corporinoquia en su reglamento interno de recaudo de cartera, o en su política operativa, toda vez que la Contaduría General de la Nación no le corresponde definir si hay o no una novación de la deuda.

Por su parte, la entidad contable pública será la encargada de evaluar si de acuerdo con sus políticas y procedimientos de cartera, los acuerdos de pago dan origen a una novación de la deuda y en tal caso eliminar la cuenta por cobrar anterior y registrar la nueva deuda o si por el contrario da continuidad a la deuda existente, en tal caso, deberá someterla a un análisis de deterioro siempre que haya evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos por parte del obligado o desmejoramiento de las condiciones crediticias.

Cabe resaltar que el análisis de deterioro se debe realizar como una evaluación de orden económica de la cartera corriente, con independencia de las acciones legales que la entidad pueda adelantar para recuperar las cuentas por cobrar.

#### **Interrogante N° 9.**

**Tratamiento contable de la anulación de facturas y devoluciones en ventas de ejercicios anteriores.**



No es comprensible como se van a anular documentos que son soportes de transacciones de periodos anteriores, cuando lo adecuado sería generar notas de crédito generadas por la no aceptación de las facturas en fechas cercanas a la expedición de la misma y no en meses posteriores.

En efecto, la anulación de facturas que fueron generadas en ejercicios anteriores, y si el hecho económico corresponde a un error, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las partidas de activos, pasivos que se hayan visto impactadas y registrar un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo, prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Respecto de las devoluciones relacionadas con ingresos fiscales, tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, deberán afectar la subcuenta 589301-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES. Es de precisar que, la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) solo puede ser utilizada cuando cumpla con su definición, es decir, cuando efectivamente corresponda al reconocimiento de menores valores de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios como consecuencia de las devoluciones y descuentos, relacionados con ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

#### **Interrogante 10.**

##### **Tratamiento contable de las cuentas por cobrar de difícil recaudo.**

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la Entidad para la recuperación de saldos. La reclasificación se registra debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La Contaduría General de la Nación no ha regulado sobre asuntos relacionados con la antigüedad de la cartera, por considerar que es un aspecto que versa responsabilidad en la administración de la entidad de acuerdo con lo establecido en la Resolución 193 de 2016, en donde los preparadores de la información financiera y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables por la operatividad eficiente del proceso contable, por lo tanto, estos deberán adelantar actividades de reconocimiento, medición inicial y revelación de la información contable pública que tengan a su cargo.

### **Interrogante N° 11.**

#### **Reconocimiento de folletos y cartillas de carácter informativo en el estado de situación financiera.**

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

Por un lado, según el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, es decir, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros. En este sentido, si la entidad dispone inmediatamente de los folletos y/o cartillas adquiridos, estos deben ser reconocidos como un gasto en la subcuenta 511121-impresos, publicaciones suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, en caso contrario que los folletos y/o cartillas sean adquiridos para ser distribuidos en varios periodos, éstos deberán ser reconocidos en la subcuenta 151004-Impresos y publicaciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

**Interrogante N° 12.****Reconocimiento de los incentivos entregados por entidades financieras a los empleados.**

Acorde con lo señalado en el Marco Conceptual aplicado por las Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio, de manera que como los beneficios son recibidos para ser entregados como beneficios a los empleados, la entidad no debe reconocer ningún beneficio al respecto.

En relación con los incentivos recibidos y entregados como beneficios a los empleados, la entidad deberá evaluar si los eventos son significativos y considerar las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

**Interrogante N° 13.****Procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración.**

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Cuando Corporinoquia ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración de recursos financieros, al recibirlos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otro lado, Corporinoquia una vez haga entrega de los recursos a la entidad territorial que se encargará de la ejecución del otro convenio, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS

ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad territorial, Corporinquia debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

#### **Interrogante N° 14.**

##### **Momento en el que se deben registrar y reconocer las cuentas por pagar.**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que bajo los principios de esencia sobre forma y devengo, establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y la forma legal que representa el hecho.

En este sentido, es pertinente atender a las definiciones de activos, pasivos y gastos. Los activos se reconocen cuando se controlen los recursos que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Los pasivos serán objeto de reconocimiento cuando la obligación presente que haya surgido de un evento pasado y que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de esta pueda medirse de forma fiable.

Igualmente, teniendo en cuenta que los gastos son aquellos decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio que se relacionan con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando puedan medirse con fiabilidad, implica que su reconocimiento ocurre de manera simultánea con el aumento en los pasivos o disminución en los activos.

En este sentido, se deberá realizar el reconocimiento de las cuentas por pagar cuando se constituya la obligación producto de la adquisición de bienes y/o servicios, independientemente de si el pago se efectúa en un mes o en un periodo contable posterior.

La inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura, no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, la entidad deberá definir cual es el documento o supletorio de conformidad con el numeral 4.1. soportes de contabilidad, de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

#### **Interrogante N° 15.**

#### **Procedimiento contable a efectuar para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados.**

Los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; esto se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente se revela la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. Así las cosas, los extractos bancarios y conciliaciones bancarias, son parte de los documentos soporte que respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad, y permite demostrar las causas que originan un determinado registro contable.

De acuerdo con establecido en la Resolución 193 de 2016, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

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

No obstante, y en atención al caso particular, la entidad sujeta al ámbito de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, deberá seguir el procedimiento contable que se indica a continuación, para las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas el último día hábil bancario y cheques girados y no cobrados:

a) Transferencias realizadas el último día hábil bancario

Cuándo se ha realizado efectivamente la transferencia, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta del pasivo donde se tiene reconocida la obligación con el tercero, o la subcuenta y cuenta de activo, en caso que la transacción conlleve al reconocimiento de un derecho, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que la entidad no podría disponer de dicho recurso y tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo, aunque el procedimiento bancario demore algunos días en materializar la transferencia a favor del beneficiario de esta.

Si se presenten partidas conciliatorias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes, pero que no se formalizaron durante el período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún registro adicional.

Alternamente se deberá hacer seguimiento y control de las diferencias surgidas por estos conceptos, hasta tanto se compruebe que efectivamente se realizó el desembolso en el mes siguiente, además de tomar las medidas administrativas necesarias sobre estas transacciones, a efectos de evitar la acumulación indefinida de partidas conciliatorias que finalmente conllevan a la pérdida de confiabilidad en la información contable.

#### b) Cheques girados y no cobrados

El cheque constituye un título valor y una orden incondicional de pagar una suma determinada de dinero. Así las cosas, los cheques girados por la entidad, que habiendo sido reclamados no han sido cobrados, se podrán registrar mediante un débito en la subcuenta y cuenta del pasivo donde se tiene reconocida la obligación con el tercero, y mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que no se podría disponer de ese efectivo, así permanezca depositado en las cuentas de la respectiva entidad contable pública, como tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo.

Por su parte, la entidad deberá adelantar procedimientos internos y acciones administrativas, a fin de depurar las partidas conciliatorias durante el transcurso del periodo contable, si a 31 de diciembre persisten saldos pendientes de depurar en las conciliaciones bancarias, estos deben quedar registrados mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y mediante un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, a fin de que no existan diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario.

Igualmente, si durante el periodo contable se gira un cheque, y en el transcurso del mismo han pasado seis meses de no haber sido cobrado por el tercero, la entidad deberá restituir los fondos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, toda vez que el artículo 721 del Código de Comercio expresa que el librado podrá pagar el cheque siempre que se presente dentro de los seis meses siguientes a la fecha de expedición.

Ahora bien, si agotadas todas las acciones tendientes a depurar las partidas en cuestión se determina que el tercero no efectuará el cobro correspondiente, la entidad procederá a la anulación del cheque si así lo ha definido en sus políticas administrativas, para esto, reclasificará el valor de la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, a la subcuenta y cuenta del pasivo donde inicialmente se tenía reconocida la obligación con el tercero.

No obstante, la obligación se debe mantener reconocida en el pasivo mientras sea exigible y se retirará cuando opere alguna causal relacionada con su extinción siguiendo las formalidades pertinentes que para tal efecto correspondan de conformidad con la regulación superior aplicable.

#### **Interrogante N° 16.**

##### **Procedimiento para el registro de intereses.**

Con base en las consideraciones, se concluye que, para el reconocimiento de los intereses la entidad deberá validar el cumplimiento integral de los requisitos establecidos en el Marco Conceptual y las Normas para Entidades de Gobierno, todo ello contenido en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Así las cosas, en aplicación del principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad deberá efectuar el registro del derecho por concepto de intereses, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por lo antes expuesto, los intereses que se generen de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento, deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 131103-Intereses, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411003-INTERESES, de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Así mismo, los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera; deberán ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

### **Interrogante Nº 17.**

#### **Tratamiento contable de una acción de repetición contra un funcionario de la entidad.**

De conformidad con lo establecido en la Ley 610 de 2000, el proceso de responsabilidad fiscal es de competencia de las Contralorías y tienen por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, y en dichos fallos se cuantifica el daño ocasionado al erario para efecto de compensar el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

El proceso de responsabilidad fiscal puede proferir fallos sin responsabilidad fiscal, autos de archivo y fallos con responsabilidad fiscal. En atención a lo anterior, el reconocimiento de estos hechos se deberá realizar de la siguiente manera:

Registro en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal:

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal, la entidad afectada, registrará en cuentas de orden el valor correspondiente determinado por el órgano de control, con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Registro del fallo sin responsabilidad fiscal:

Si la Contraloría profiere un fallo sin responsabilidad fiscal o un auto de archivo, la entidad cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-



Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal:

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, la entidad, cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Adicionalmente la entidad deberá reconocer el valor del fallo con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201120071951 DEL 30-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los Convenios de Cooperación firmados por el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses con universidades, sin que sobre estos exista flujo de efectivo.

Doctor  
 JUAN CARLOS GONZALEZ TRUJILLO  
 Coordinador de Gestión  
 Contraloría General de la República  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500040652 el 4 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita concepto para el tratamiento contable de los convenios de cooperación entre el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses-Inmlcf con Universidades públicas y privadas, en atención a las siguientes situaciones:

“1. La entidad tiene reconocido en sus estados financieros subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar por \$4.769.760.734 que corresponde a valores de vigencia anteriores con más de 360 días de vencidas; producto de convenios de cooperación en los que se ha pactado la prestación de servicios de capacitación por parte del Instituto a estudiantes de las facultades de medicina, obteniendo como retribución capacitación por parte de las Universidades, cursos, prestamos de aulas, y en ocasiones reciben bienes de consumo o devolutivos. Es de aclarar que no hay flujo de efectivo.

2. Con respecto a las cuentas por cobrar de los convenios marcos de cooperación suscrito con cada una de las universidades, la oficina jurídica del INMLCF, manifiesta que los documentos que se tiene no constituyen un título ejecutivo, porque no son obligaciones claras, expresas y exigibles, por tanto, no procede adelantar acciones legales para su cobro.

3. Sobre el particular el Instituto aporta los conceptos jurídicos Nros. 0056 y 0057 del 19 de noviembre de 2019 y del 4 de diciembre de 2019, respectivamente los cuales se adjuntan a la consulta en formato PDF.

4. De acuerdo con las Políticas contables dispuestas por el Instituto Establecieron:

“Reconocimiento: Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por el INSTITUTO en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación como, los siguientes: Otras Cuentas por cobrar: Convenios: Recursos causados a favor del Instituto por la suscripción de convenios con otras entidades como las Universidades y el ICBF, por períodos comprendidos entre enero y diciembre de cada año”.

Así las cosas, se pregunta:

- ¿Estarían cumpliendo con las características de ser reconocidas como Otras cuentas por cobrar, cuando los convenios datan de muchos años atrás?
- ¿O podrían reconocerse en cuentas de control?”

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

#### **CONSIDERACIONES**

El Convenio de Cooperación N° 10 de 2013 entre el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses y Universidad de Antioquia señala:

“PRIMERA. OBJETO: El convenio tiene por objeto a cooperación entre UNIVERSIDAD y el INSTITUTO con el propósito de contribuir a un mejor desarrollo de las ciencias forenses como una de las misiones institucionales, en especial lo que se refiere a la actividad docente, de investigación y de extensión, con el fin de elevar la preparación de estudiantes y profesionales de LA UNIVERSIDAD, facilitar el acceso del INSTITUTO, entre otros a programas de educación superior y especializada haciendo uso mutuo de sus recursos técnicos y docentes disponibles en cada una de las Instituciones. PARÁGRAFO: Las partes establecen, que previamente al inicio de cualquier práctica o proyecto, suscribirán actas de acuerdo, precisando las condiciones para su operación y manejo, tales como duración, participación, responsabilidad institucional, niveles de coordinación y logísticos, (programas a ejecutar, actividades docentes, personal participante de cada institución, número de docentes y de estudiantes, intensidad horaria para la práctica y supervisión) y su vez determinará claramente las contraprestaciones que UNIVERSIDAD asigne al INSTITUTO.

(...)

QUINTA. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES. La Institución que reciba uno de los servicios estipulados en el convenio será responsable ante la otra parte que lo presta, de los daños o deterioros causados por el uso incorrecto de los equipos, instalaciones e información o materiales que hayan conocido en desarrollo de sus prácticas.

SEXTA. CONTRAPRESTACIÓN DE SERVICIOS. La contraprestación de LA UNIVERSIDAD a EL INSTITUTO por la utilización de los campos de practica consiste en conceder a EL INSTITUTO cupos para cursar estudios formales y no formales como posgrados, diplomados, seminarios y simposios, ofrecidos por la Universidad de Antioquia, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos por el plan de estudio establecido por la UNIVERSIDAD. El descuento para los posgrados será del 25% del valor de la matrícula. Los cupos y descuentos para estudios formales y no formales están sujetos, al cumplimiento de los requisitos de la Universidad de Antioquia. Así mismo, la UNIVERSIDAD ofrecerá la posibilidad de acceso a bibliotecas, suscripciones, revistas y la utilización de aulas, salones o cualquier otra contraprestación de esta especie. Al inicio de cada semestre LA UNIVERSIDAD y el INSTITUTO suscribirán un Acta en la que se establecerá las contraprestaciones adicionales por parte de UNIVERSIDAD teniendo en cuenta el número de estudiantes y la intensidad del programa a seguir en el Instituto. EL INSTITUTO el cual informará a la UNIVERSIDAD a través de la Coordinación del Grupo Nacional de Gestión de Convenios Académicos los nombres de los funcionarios beneficiados con los apoyos educativos, o cualquier otra contraprestación institucional, los cuales asignará con base en los programas de capacitación.

SÉPTIMA. VINCULACIÓN LABORAL. Los docentes y/o investigadores que participen en este convenio, mantienen en todo momento su vínculo laboral con la Institución a la cual dependen y conservarán todos los derechos y deberes en ella establecidos. Los estudiantes por esta condición no tendrán ningún vínculo laboral con el INSTITUTO.

(...)

DECIMO SEXTA. NATURALEZA DEL CONVENIO. El presente convenio se rige por las disposiciones contenidas en el numeral 10 artículo 36 de la ley 938 de 2004, por las disposiciones del Código de Comercio y del Código Civil, y demás disposiciones pertinentes."  
(Subrayado fuera del texto)

El Convenio de Cooperación N° 11 de 2018 entre el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses y Universidad de los Andes, señala:

“PRIMERA. OBJETO: El convenio tiene por objeto la cooperación entre LA UNIVERSIDAD y MEDICINA LEGAL, con el propósito de contribuir a un mejor desarrollo de las ciencias

forenses como una de las misiones institucionales y al fortalecimiento del Sistema Único de Medicina Legal y Ciencias Forenses, en especial, lo que se refiere a la actividad docente, de investigación y de extensión, con el fin de elevar la preparación de estudiantes y profesionales de LA UNIVERSIDAD, facilitar el acceso de MEDICINA LEGAL, entre otros, a programas de educación superior, educación continua y especializada, haciendo uso mutuo de sus recursos técnicos y docentes disponibles en cada una de las Instituciones.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para acceder a los mencionados programas deberán cumplir con los requisitos de admisión de LA UNIVERSIDAD.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las partes establecen, que previamente al inicio de cualquier práctica o proyecto de investigación, suscribirán actas de acuerdo, precisando las condiciones para su operación y manejo, tales como duración, participación, responsabilidad institucional, niveles de coordinación y logísticos, (programas a ejecutar, actividades docentes, personal participante de cada institución, número de docentes y de estudiantes, intensidad horaria para la práctica y supervisión) y a su vez, determinará claramente los aportes que LA UNIVERSIDAD asigne a MEDICINA LEGAL.

(...)

QUINTA. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES. La Institución que reciba uno de los servicios estipulados en el presente convenio será responsable ante la otra parte que lo presta, de los daños o deterioros causados por el uso incorrecto de los equipos, instalaciones e información, así como de los materiales que hayan conocido en desarrollo de sus prácticas.

SEXTA. DETERMINACIÓN DE APORTES. LA UNIVERSIDAD reconocerá en forma semestral por la rotación en MEDICINA LEGAL, para los programas de PREGRADO de la Facultad de Medicina una liquidación por grupos de estudiantes (máximo 6) por número de horas de práctica por el valor de la hora fijada por MEDICINA LEGAL.

El valor del aporte establecido en el presente convenio y en el Acta de Inicio y Cierre, por la rotación de los estudiantes, será reconocido por LA UNIVERSIDAD, a través de su Facultad de Medicina, a MEDICINA LEGAL, de la siguiente manera:

- Previo requerimiento de MEDICINA LEGAL, a través del pago de matrículas para realizar estudios de pregrado, postgrado, diplomados, seminarios, simposios, entre otros, sumas que serán canceladas de los aportes de LA UNIVERSIDAD liquidados semestralmente y de acuerdo a las reglas académicas y de financiación propias de cada programa ya sea en la Universidad de los Andes o en otra institución, de conformidad con las necesidades de las diferentes áreas que hacen parte de la estructura interna de MEDICINA LEGAL. Los

funcionarios beneficiados tendrán que haber culminado satisfactoriamente los requisitos de admisión establecidos por LA UNIVERSIDAD o institución.

- Bienes y servicios para apoyo en capacitación e investigación adquiridos por la UNIVERSIDAD, previo requerimiento de MEDICINA LEGAL, en donde se precisará la necesidad y las especificaciones técnicas de los mismos.
- En los casos anteriores, los proveedores externos deberán suministrar a LA UNIVERSIDAD toda la información requerida para realizar los trámites de registro y pago correspondientes.
- Acceso a las aulas, salones o cualquier otro espacio de esta especie, sujeto a disponibilidad de LA UNIVERSIDAD.

PARÁGRAFO PRIMERO. Dentro de los aportes no se entienden incluidos los honorarios por hora cátedra que LA UNIVERSIDAD realice a los docentes vinculados laboralmente con Medicina Legal.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Si MEDICINA LEGAL por cualquier motivo no hiciere uso total o parcial del aporte pactado y establecido en actas, se entenderán acumuladas para el siguiente semestre.

PARÁGRAFO TERCERO. Al inicio del semestre, LA UNIVERSIDAD y MEDICINA LEGAL suscribirán un Acta en la que se establecerá el aporte acumulado según sea el caso, en la que se establecerá la liquidación del mismo, teniendo en cuenta la rotación de acuerdo al número de estudiantes y la intensidad del programa a seguir en MEDICINA LEGAL.

PARÁGRAFO CUARTO. MEDICINA LEGAL informará a la Facultad de Medicina de la UNIVERSIDAD, a través de la Escuela de Medicina Legal y Ciencias Forenses, los nombres de los beneficiados con los apoyos educativos, o cualquier otro aporte institucional. Así mismo, deberá quedar en un acta suscrita por las partes, o por quienes estas deleguen, semestralmente la relación de beneficiarios, los cursos y el valor de los mismos. Así mismo, en caso de ajustes por parte de MEDICINA LEGAL, deberá quedar reflejado en la respectiva acta de Inicio y/o Cierre.

PARÁGRAFO QUINTO. El valor del aporte por parte de LA UNIVERSIDAD acordado en la cláusula SEXTA, corresponde exclusivamente a la Facultad de Medicina, en caso de vincularse otra Facultad y/o Centro de LA UNIVERSIDAD, deberá establecerse el aporte mediante documento suscrito por las partes.

SÉPTIMA. VINCULACIÓN LABORAL. Los docentes y/o investigadores que participen en este convenio, mantienen en todo momento su vínculo laboral o contractual con la Institución de la cual dependen y conservarán todos los derechos y deberes en ella establecidos. Los estudiantes y el personal de LA UNIVERSIDAD no tendrán ningún vínculo laboral ni contractual con Medicina Legal.

(...)

NOVENA. PLAZO. El plazo de ejecución del presente convenio será de cinco (5) años, contados a partir de su perfeccionamiento y aprobación de la garantía por parte de MEDICINA LEGAL.” (Subrayado fuera del texto)

El Convenio de Cooperación N° 11 de 2019 entre el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses y el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, establece:

“PRIMERA. OBJETO. El convenio tiene por objeto la cooperación entre LA UNIVERSIDAD y el INSTITUTO NACIONAL MEDICINA LEGAL Y CIENCIAS FORENSES, tiene el propósito de contribuir al desarrollo de la medicina legal y las ciencias forenses y al fortalecimiento del sistema único de Medicina Legal y Ciencias Forenses, en especial en lo que se refiere a la actividad docente, de investigación y de extensión, con el fin de contribuir a la formación de estudiantes y profesionales de LA UNIVERSIDAD, facilita el acceso de MEDICINA LEGAL, a programas de pregrado, educación continuada y especializada, haciendo uso mutuo de los recursos técnicos y docentes disponibles en cada una de las Instituciones.

(...)

QUINTA. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES. La Institución que reciba uno de los servicios del presente convenio será responsable ante la otra parte que lo presta, de los daños o deterioros causados por el uso incorrecto de los equipos, instalaciones e información, materiales que hayan utilizado en desarrollo de sus prácticas.

SEXTA. DETERMINACIÓN DE LOS APORTES. LA UNIVERSIDAD reconocerá en forma semestral por la rotación en MEDICINA LEGAL lo siguiente a) Para los programas de PREGRADO se liquidarán así: grupos de estudiantes (máximo 6) por número de horas de práctica por valor de la hora fijada por el Instituto, y b) Los programas de POSGRADO con rotaciones en temporadas extendidas y prácticas quirúrgicas, una hora monitoreada al día por el número de días por estudiante que rote por la tarifa fijada por el instituto. Lo anterior de acuerdo con el estudio de costos establecido por Medicina Legal, el que se publicará anualmente. PARÁGRAFO UNO. El valor del aporte establecido en el presente convenio, por la rotación de los estudiantes será reconocido por LA UNIVERSIDAD a MEDICINA LEGAL, a

través de ayudas educativas con destino a los servidores para cursas estudios de pregrado, postgrado y educación para el trabajo y desarrollo del talento humano tales como diplomados, seminarios, simposios, de acuerdo con los programas que tenga LA UNIVERSIDAD y de conformidad con las necesidades de las diferentes áreas que hacer parte de la estructura interna de medicina legal. MEDICINA LEGAL solicitará a la UNIVERSIDAD las siguientes ayudas con destino al pago de matrículas de pregrado de los servidores públicos de la entidad, y se aplicará la totalidad del costo de la matrícula solicitada de acuerdo con las aprobaciones de los comités internos, con cargo a los aportes generados por las rotaciones de los estudiantes. (...) PARÁGRAFO TRES. Dentro de los aportes no se incluirán los honorarios por hora cátedra que LA UNIVERSIDAD pague a los docentes vinculados laboralmente con Medicina Legal. PARÁGRAFO CUATRO. Si Medicina Leal, no hiciere uso total o parcial del aporte pactado y establecido en actas, se entenderán acumulados para el siguiente semestre. PARÁGRAFO CINCO. Al inicio del semestre LA UNIVERSIDAD y EL INSTITUTO suscribirán en acta con el valor acumulado, donde se establecerá la manera de liquidar el mismo.

SÉPTIMA. ACTAS. Antes del inicio de cualquier práctica o proyecto, las partes suscribirán actas de acuerdo donde consten las condiciones para su operación y manejo de tales como duración, participación, responsabilidad institucional, niveles de coordinación y logísticos, programas a ejecutar, actividades docentes, personal participante de cada institución número de docentes y de estudiantes, intensidad horaria para la práctica y supervisión y a su vez, determinarán claramente los aportes que LA UNIVERSIDAD asigne a MEDICINA LEGAL” (Subrayado fuera del texto)

El Convenio de Cooperación N° 13 de 2019 entre el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses y la Universidad del Magdalena, señala:

“PRIMERA. OBJETO. El convenio tiene por objeto permitir la cooperación entre UNIMAGDALENA y el MEDICINA LEGAL, para fortalecer la practica educativa y docente con propósito de contribuir al desarrollo de la medicina legal y las ciencias forenses y al fortalecimiento del sistema único de Medicina Legal y Ciencias Forenses, en especial en lo que se refiere a la actividad docente, de investigación y de extensión, con el fin de contribuir a la formación de estudiantes y profesionales de UNIMAGDALENA, facilita el acceso de MEDICINA LEGAL, a programas de pregrado, educación continuada y especializada, haciendo uso mutuo de los recursos técnicos y docentes disponibles en cada una de las Instituciones.

(...)



QUINTA. RESPONSABILIDAD DE LAS PARTES. La Institución que reciba uno de los servicios del presente convenio será responsable ante la otra parte que lo presta, de los daños o deterioros causados por el uso incorrecto de los equipos, instalaciones e información, materiales que hayan utilizado en desarrollo de sus prácticas.

SEXTA. DETERMINACIÓN DE LOS APORTES. UNIMAGDALENA reconocerá en forma semestral por la rotación en MEDICINA LEGAL lo siguiente a) Para los programas de PREGRADO se liquidarán así: grupos de estudiantes (máximo 6) por número de horas de práctica por valor de la hora fijada por el Instituto, valor que es aceptado por UNIMAGDALENA y que se definirá en cada una de las actas donde conste la práctica realizada. B) Los programas de POSGRADO con rotaciones en temporadas extendidas y prácticas quirúrgicas, una hora monitoreada al día por el número de días por estudiante que rote por la tarifa fijada por el instituto. Lo anterior de acuerdo con el estudio de costos establecido por Medicina Legal, el que se publicará anualmente. PARÁGRAFO PRIMERO. El valor del aporte establecido en el presente convenio, por la rotación de los estudiantes será reconocido por UNIMAGDALENA a MEDICINA LEGAL, podrá ser representada de la siguiente manera: a) Conceder a funcionarios de MEDICINA LEGAL como contraprestación apoyo educativo consistente Diplomados, Seminarios, Talleres, Congresos, Simposios y demás cursos de actualización de acuerdo con los programas que oferte UNIMAGDALENA y de conformidad con las necesidades de las diferentes áreas que hacer parte de la estructura interna de medicina legal. PARÁGRAFO SEGUNDO. MEDICINA LEGAL Solicitará a UNIMAGDALENA el pago de matrículas de pregrado y postgrado de los servidores públicos de la entidad que previamente hayan sido admitidos a los programas que oferta UNIMAGDALENA, y se aplicará la totalidad del costo de la matrícula solicitada de acuerdo con las aprobaciones de los comités internos, con cargo a los aportes generado por las rotaciones de los estudiantes. b) Además, permitirá el acceso a bibliotecas de acuerdo con los requisitos que establezcan las partes consentirá el ingreso a las aulas y salones de acuerdo con los requisitos establecidos por las partes. c) En bienes y servicios para apoyo en capacitación e investigación adquiridos por UNIMAGDALENA, previo requerimiento de MEDICINA LEGAL, en donde se precisará la necesidad y las especificaciones técnicas de los mismos. d) Participará en convocatorias conjuntas para la gestión, desarrollo y apoyo de proyectos de investigación científica, acortes con las líneas y grupos de investigación de UNIMAGDALENA y MEDICIAN LEGAL. PARÁGRAFO TERCERO. Dentro de los aportes no se incluirán los honorarios por hora cátedra que UNIMAGDALENA pague a los docentes vinculados laboralmente con Medicina Legal. PARÁGRAFO CUARTO: Si Medicina Leal, no hiciere uso total o parcial del aporte pactado y establecido en actas, se entenderán acumulados para el siguiente semestre. La acumulación no podrá sobre pasar una vigencia fiscal. PARÁGRAFO QUINTO. Al inicio del semestre UNIMAGDALENA y MEDICINA LEGAL suscribirán en acta con el valor acumulado, donde se establecerá la manera de liquidar el mismo.

SÉPTIMA. ACTAS. Antes del inicio de cualquier práctica o proyecto, las partes suscribirán actas de acuerdo donde consten las condiciones para su operación y manejo de tales como duración, participación, responsabilidad institucional, niveles de coordinación y logísticos, programas a ejecutar, actividades docentes, personal participante de cada institución número de docentes y de estudiantes, intensidad horaria para la práctica y supervisión y a su vez, determinarán claramente los aportes que UNIMAGDALENA asigne a MEDICINA LEGAL” (Subrayado fuera del texto)

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

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

##### 4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

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

### 6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

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

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

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

(...)

### 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, incorporada mediante la Resolución 533 de 2015 y modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

##### 4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Para atender su consulta me permito aclarar que, de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, definida en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, la información financiera debe representar los hechos que así pretende, con una descripción completa, neutral y libre de errores.

Una descripción es completa cuando se incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado; es neutral si no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera y tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios; y, es libre de error cuando no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores.

En este sentido, los estados financieros son el reflejo de los efectos de las transacciones y otros sucesos en los que participa la entidad, agrupándolos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, atendiendo al principio de esencia sobre forma, el cual consagra que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Así pues, el reconocimiento contable de los hechos económicos deberá, en primer lugar, atender a la realidad y esencia económica de los mismos, y posteriormente se analizará su reconocimiento a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De conformidad con lo señalado por el Marco Conceptual, se reconocerán como activos aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, señala que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En este sentido, dado que en los convenios de cooperación firmados por el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, con distintas Universidades, no se establece una contraprestación en efectivo o equivalentes al efectivo sino que estas quedan supeditadas a la suscripción de actas al inicio del semestre, proyecto o práctica, además de precisar las condiciones de operación y manejo de los mismos, no es posible determinar un flujo financiero fijo o determinable que permita el reconocimiento del convenio de conformidad con la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, atendiendo al caso particular de cada uno de los convenios celebrados, si el Instituto de Medicina Legal, no hizo uso total o parcial del aporte pactado y establecido en actas, si bien podrá acumularlo para los siguientes semestres, deberá revelar el hecho en las notas a los estados financieros, toda vez que los mismos, con cumplan con la definición de activo para ser reconocidos en los estados financieros del Instituto.

Ahora bien, el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible, dentro de los cuales se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

En consecuencia, el reconocimiento que realizó el Instituto de las cuentas por cobrar derivadas de los convenios firmados corresponde a un error en la aplicación de las políticas contables de entidad, que para su corrección deberá dar de baja los valores correspondiente mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3145-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el Instituto deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:



Concepto No. 20202000026121 del 25-06-2020  
20202000026141 del 26-06-2020  
20202000038091 del 21-07-2020  
20202000046351 del 24-08-2020  
20202000053141 del 07-09-2020  
20201100068701 del 23-12-2020

\*\*\*

**1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR**

<b>CONCEPTO No. 20202000003281 DEL 12-02-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la extinción de obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC).

Doctor  
 MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA  
 Subdirector Financiero  
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500003212, del 24 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“El artículo 34º de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, “Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, estableció: “ARTÍCULO 34º. OBLIGACIONES A CARGO DEL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES-FEPC. Las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles-FEPC creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, prorrogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019.”

Para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones necesarias para la extinción de la deuda de la que trata el presente artículo, y de sus respectivos intereses”. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y teniendo en cuenta que conforme a lo establecido por la Contaduría General de La Nación mediante Resolución 48 de 2019, actualmente se refleja una suma de 16.8 Billones de pesos en las subcuentas 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de

la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y 231407-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, de los Estados de Situación Financiera de Deuda Pública Nación y Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Gestión General, respectivamente, de manera atenta se consulta:

1. ¿Cuáles serían las cuentas que se deben registrar en los Estados Financieros de Deuda Pública y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Gestión General, para reconocer el efecto de la extinción de las cuentas por cobrar y por pagar por préstamos concedidos y obtenidos, ¿respectivamente?

2. Considerando que la ley prescribe que las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al FEPC, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019:

¿Los registros derivados de ese mandato se deben elaborar en los Estados de Situación Financiera de Deuda Pública y consecuentemente en el MHCP-Gestión General, el 31 de diciembre de 2019, o, ¿en interpretación de la expresión “a partir del 31 de diciembre de 2019” podrían elaborarse en el año 2020?”.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 1955 DE 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece en su artículo 34 lo siguiente:

“Artículo 34. Obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC). Las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, prorrogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019.

Para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones necesarias para la extinción de la deuda de la que trata el presente artículo, y de sus respectivos intereses” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco

Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define las características fundamentales de la información como “...aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, en lo relacionado con la representación fiel, establece lo siguiente:

#### “4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una

representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

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

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

Posteriormente, en cuanto al reconocimiento de pasivos, el numeral 6.2.2 de dicho Marco Conceptual establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de préstamos por cobrar establece:

### “3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia...” (Subrayados fuera de texto)

De igual forma, la Norma de préstamos por pagar establece que:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...)

4.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...” (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles. En dicho Procedimiento se estableció:

“4. BONOS Y TÍTULOS DE DEUDA EMITIDOS POR LA NACIÓN PARA ATENDER LAS OBLIGACIONES DEL FEPC

Con la emisión y colocación de bonos y títulos de deuda por parte de Deuda Pública Nación y con la suscripción del pagaré a favor de la Nación, Deuda Pública Nación registrará un débito en la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 231407-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.” (Subrayado fuera del texto). Adicionalmente, mediante la Resolución 193 de 2016, se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. En dicho Procedimiento se hace referencia a los elementos y

actividades de control interno para gestionar el riesgo contable y en el numeral 3.2.15 Depuración contable y permanente y sostenible señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

(...)

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

(...)

Obligaciones

(...)

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En concordancia, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable señala que las entidades deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar la información financiera en los casos en que se presenten derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con extinción, y, así mismo, obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación. Para ambos casos las entidades deberán realizar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Ahora bien, según lo establecido en el párrafo segundo del artículo 34 de la Ley 1955 de 2019, para efectos de dar por extintas las obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles a partir del 31 de diciembre de 2019, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá realizar las operaciones necesarias para la extinción de dichas obligaciones.

Por lo anterior, se entiende que el MHCP deberá reconocer la extinción de estas obligaciones en la medida que realice las operaciones necesarias, con independencia del periodo en las que las realice, para lo cual deberá observar lo relacionado en la baja en cuentas de las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar.

En ese sentido, la entidad que tenga reconocido las obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles de conformidad con la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019, debitará la subcuenta 480222-Ganancia por baja en cuentas de préstamos por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 231407-



Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

De igual forma, la entidad que tenga reconocido el derecho de los préstamos por cobrar de conformidad con la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019, debitará la subcuenta 580426-Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Adicionalmente, las entidades revelarán la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas, y el valor de los préstamos que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago, conforme a las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019101 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la extinción de obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC).

Doctor  
MILTON YECID RIOS HILARION  
Coordinador Grupo de Registro Contable  
Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500017042, del 08 de abril de 2020, en la cual solicita aclaración del concepto No 20202000003281 del 12 de febrero de 2020, relacionado con los siguientes temas:

“Teniendo en cuenta el concepto expedido por la Contaduría, que cita en su primer y segundo párrafo de la conclusión:

(...)

En ese sentido respetuosamente se solicita aclarar:

1-De acuerdo con el primer párrafo: “...El Ministerio de hacienda (Sic) y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica (representación fiel) de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad”, y lo enunciado en la segunda conclusión: “se deber observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma”, ¿cuál conclusión prevalece?

2-¿Se debe realizar el reconocimiento del Deterioro a los préstamos por pagar (Sic) registrados por la Entidad Contable Deuda Publica Nación (ECP 923272395) del FEPC, en la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al gobierno general, en virtud del artículo 34 de la Ley 1955 de 2019?”.

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

## CONSIDERACIONES

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público elevó consulta a la CGN mediante radicado número 20205500003212 del 24 de enero de 2020, en la cual solicitaba concepto sobre el reconocimiento de la extinción de obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC), en el marco de lo establecido en el artículo 34 de la Ley 1955 de 2019.

En respuesta, la CGN emitió el concepto 20202000003281 del 12 de febrero de 2020 en el cual estableció las siguientes conclusiones:

“Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

Por lo anterior, se entiende que el MHCP deberá reconocer la extinción de estas obligaciones en la medida que realice las operaciones necesarias, con independencia del periodo en las que las realice, para lo cual deberá observar lo relacionado en la baja en cuentas de las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar...” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo relacionado con la representación fiel se establece lo siguiente:

### “4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

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

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

Posteriormente, en cuanto al reconocimiento de pasivos, el numeral 6.2.2 de dicho Marco Conceptual establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de préstamos por cobrar establece:

### “3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

#### 3.4. Medición posterior

(...)

10. Cuando la estimación del deterioro de los préstamos por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en la fecha de medición del deterioro.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia...” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En lo relacionado con las conclusiones expuestas en el concepto No concepto 20202000003281 del 12 de febrero de 2020, en las que se hace referencia al cumplimiento de la representación fiel como característica de la información financiera y lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, se debe señalar que estos conceptos no se contraponen, razón por la cual no hay una prevalencia de uno sobre otro, sino que se entienden complementarios para efectos de aplicar los criterios de reconocimiento de los hechos económicos derivados de la extinción de cuentas contempladas en el artículo 34 de la Ley 1955 de 2019.

En ese sentido, la aplicación de la representación fiel implica que los hechos económicos incorporados en la información financiera deben ser completos y libres de errores, en los términos establecidos en el Marco Conceptual. Y con base en lo anterior, para efectos de evaluar los hechos económicos que se incorporarán a la información financiera, se tendrá en cuenta que estos deben cumplir con los principios de devengo y esencia sobre forma, es decir, que se reconocerán en el momento en que surjan los derechos u obligaciones, atendiendo a su esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, en lo relacionado con el reconocimiento del deterioro, es preciso señalar que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 34 de la Ley 1955 de 2019, las obligaciones constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019, lo cual no se constituye en un indicio de deterioro según la Norma de préstamos por cobrar toda vez que se deberán dar de baja los saldos asociados a estas obligaciones, por lo que no se aplicará deterioro para estas partidas.

Por otra parte, si existen saldos por deterioro acumulado reconocidos con anterioridad a la expedición de la Ley 1955 de 2019, se deberá aplicar la baja en cuentas observando lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar, es decir, disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Es importante tener en cuenta que de acuerdo con el literal e) del numeral 1.3.6.2 relacionado con las revelaciones y notas de los estados financieros, el valor en libros corresponde al valor bruto de los activos menos las deducciones o compensaciones aplicables, tales como: depreciación, amortización, deterioro o agotamiento acumulados; De tal forma que, al realizar la baja en cuentas de los préstamos por pagar, también se deberán afectar los saldos relacionados con el deterioro acumulado.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019491 DEL 24-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de intereses e indexaciones causadas del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC) para el 2020.

Doctora  
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500017292, del 08 de abril de 2020, en la cual solicita concepto relacionado con el siguiente tema:

“El artículo 34° de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, “Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, estableció:

“ARTÍCULO 34°. OBLIGACIONES A CARGO DEL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES-FEPC. Las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles-FEPC creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, prorrogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019.

Para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones necesarias para la extinción de la deuda de la que trata el presente artículo, y de sus respectivos intereses”. (Subrayado fuera de texto).

En virtud de lo anterior, y como parte de las operaciones necesarias para la extinción de la deuda, el Comité de Tesorería llevado a cabo el 29 de enero de 2020, según consta en Acta No. 2020-03, emitió concepto favorable para extinguir las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar a partir del 31 de diciembre de 2019, correspondientes al capital vigente

adeudado y los intereses e indexaciones causadas a la fecha de la expedición del acto administrativo que permite extinguir dichas obligaciones.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la expedición del acto administrativo que permite la extinción de las obligaciones se produjo en el mes de marzo de 2020, de manera atenta se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que deben aplicar las entidades Deuda Pública y Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Gestión General, para el reconocimiento de los intereses e indexaciones causados durante la vigencia 2020, considerando que la ley prescribe que las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al FEPC, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019?

2. ¿Los intereses e indexaciones causadas durante 2020 tendrían que seguirse reconociendo como derechos y obligaciones con su correspondiente efecto en el resultado de las entidades Deuda Pública y Ministerio de Hacienda-Gestión General, durante la vigencia 2020, aún conociendo que no existen expectativas de recibir corrientes de flujo de efectivo ni que se presenten salidas de recursos que incorporen beneficios económicos, para ninguna de las dos entidades?”.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 1955 DE 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece en su artículo 34 lo siguiente:

“Artículo 34. Obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC). Las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, prorrogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019.

Para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones necesarias para la extinción de la deuda de la que trata el presente artículo, y de sus respectivos intereses” (Subrayado fuera del texto).



Por su parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define las características fundamentales de la información como “...aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, en lo relacionado con la representación fiel, establece lo siguiente:

#### “4.1.2. Representación fiel

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

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

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

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

Posteriormente, en cuanto al reconocimiento de pasivos, el numeral 6.2.2 de dicho Marco Conceptual establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de préstamos por cobrar establece:

### “3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente,

como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia...” (Subrayados fuera de texto)

De igual forma, la Norma de préstamos por pagar establece que:

#### “4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...)

##### 4.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo... (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles. En dicho Procedimiento se estableció:

#### “4. BONOS Y TÍTULOS DE DEUDA EMITIDOS POR LA NACIÓN PARA ATENDER LAS OBLIGACIONES DEL FEPC

Con la emisión y colocación de bonos y títulos de deuda por parte de Deuda Pública Nación y con la suscripción del pagaré a favor de la Nación, Deuda Pública Nación registrará un débito en la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 231407-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, mediante la Resolución 193 de 2016, se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. En dicho Procedimiento se hace referencia a los elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable y en el numeral 3.2.15 Depuración contable y permanente y sostenible señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

(...)

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

(...)

Obligaciones

(...)

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones: Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, las entidades Deuda Pública y Ministerio de Hacienda deberán velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En concordancia, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable señala que las entidades deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar la información financiera en los casos en que se presenten derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con extinción, y, así mismo, obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación. Para ambos casos las entidades deberán realizar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Ahora bien, según lo establecido en el párrafo segundo del artículo 34 de la Ley 1955 de 2019, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá realizar las operaciones necesarias para la extinción de dichas obligaciones y sus respectivos intereses a partir del 31 de diciembre de 2019, por lo que desde ese momento no existe ninguna expectativa de flujo de recursos sobre estas obligaciones.

Por lo anterior, las entidades Deuda Pública y MHCP deberán reconocer la extinción de estas obligaciones y sus intereses en la medida que realice las operaciones necesarias, con independencia del periodo en las que las realice, para lo cual deberá observar lo relacionado en la baja en cuentas de las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar.

En ese sentido, la entidad que tenga reconocidas las obligaciones e intereses a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles con anterioridad a 31 de diciembre de 2019 de conformidad con la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019, debitará la subcuenta 480222-Ganancia por baja en cuentas de préstamos por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 231407-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, para el caso de los intereses reconocidos.

De igual forma, la entidad que tenga reconocido el derecho de los préstamos por cobrar y sus intereses con anterioridad a 31 de diciembre de 2019 de conformidad con la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019, debitará la subcuenta 580426-Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Adicionalmente, las entidades revelarán la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas, y el valor de los préstamos que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago, conforme a las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar.

Por otra parte, los registros contables de obligaciones, intereses o indexaciones realizados durante el periodo, previo a la emisión del acto administrativo con el que se formalizó la extinción de estas, se deberán reversar toda vez que en virtud de la Ley 1955 de 2019 no se generaba expectativa de realizar flujos de efectivo por lo que no se debió realizar registro alguno. Dado lo anterior, se dará aplicación a la Norma de cambios en políticas, cambios en estimaciones contables y corrección de errores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020291 DEL 14-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la extinción de obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC).

Doctor

MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA

Subdirector Financiero

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

De acuerdo a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500019502, del 24 de abril de 2020, en la cual solicita alcance al concepto 20202000003281 del 12 de febrero de 2020 en relación con el reconocimiento de la extinción de obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC), en el marco de lo establecido en el artículo 34 de la Ley 1955 de 2019, en el cual manifiesta que:

“(…) en el Marco de la Auditoría Financiera que realiza la Contraloría General de la República al Ministerio de Hacienda y Crédito Público por la vigencia 2019, el ente de control formuló la siguiente observación:

“(…)”

A diciembre 31 de 2019, el saldo del grupo 2.3. Prestamos por Pagar presenta un saldo de \$16.821.732.742.385,406, el cual se encuentra sobrestimado en dicho valor registrado en la subcuenta 2.3.14.07-Préstamos del Gobierno General a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de estabilización de precios de los combustibles-FEPC, en razón a que no se reconoció durante la vigencia 2019 la baja en cuenta de dicha partida teniendo los elementos necesarios para realizarlo, como son:

- Haber sido declarada en la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, artículo 34, como una obligación que se entendería extinta a partir del 31 de diciembre de 2019.
- Lo descrito en el Manual de Políticas Contables de la Unidad de Gestión General, adoptado mediante Resolución No. 3849 del 13 de noviembre de 2018, el cual menciona en los objetivos de la información financiera-objetivo de la rendición de cuentas, en lo relacionado con el

“cumplimiento de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad,” y representación fiel en “libre de errores significativos”, situaciones que no se dan por cuanto la Unidad Gestión General, no dio cumplimiento con lo señalado en la Ley 1955 de 2019.

- Así mismo, lo dispuesto en el numeral VI. POLÍTICAS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS HECHOS ECONÓMICOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO-GESTIÓN GENERAL en lo relacionado con” Baja en cuentas (Sic) Se dejará de reconocer un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.”
- Lo dispuesto por los principios de contabilidad 5.4.2. Devengo “Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de éstos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” y 5.4.3. Esencia sobre la forma “Las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación-CGN, reafirma los argumentos descritos a partir de la recapitulación de lo que es la representación fiel, el principio de devengo, la baja en cuentas, las obligaciones; condiciones que a la luz de la normatividad no cumple la obligación que se encuentra registrada a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público -FEPC, en razón a que la información contable pública no es una representación fiel de la situación económica de la UGG, no se aplicó el principio de devengo, no reconoció la baja en préstamos por pagar, y los valores registrados tanto de capital como de intereses no representan una obligación, por cuanto no van a implicar la salida de un flujo de efectivo.

Por lo anterior, se establece la sobrestimación por el valor indicado, que afecta por contrapartida el Resultado del ejercicio para la vigencia 2019.”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Para atender esta solicitud es pertinente señalar lo que determina el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, en sus literales i) y j) que establecen lo siguiente:

“...

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”



La Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece en su artículo 34 lo siguiente:

*“Artículo 34. Obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC). Las obligaciones derivadas de las cuentas por cobrar constituidas por la Nación al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) creado por el artículo 69 de la Ley 1151 de 2007, prorrogado por el artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, las cuales fueron autorizadas por la ley en contrapartida de la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública, se entenderán extintas a partir del 31 de diciembre de 2019.*

*Para dar cumplimiento a lo establecido en el presente artículo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones necesarias para la extinción de la deuda de la que trata el presente artículo, y de sus respectivos intereses” (Subrayado fuera del texto).*

En atención a lo anterior, el Ministerio de Hacienda elevó consulta mediante oficio radicado CGN No. 20205500003212 del 24 de enero de 2020, la que fue atendida con oficio CGN No. 20202000003281 del 12 de febrero de 2020, definiendo las siguientes conclusiones:

“Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En concordancia, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable señala que las entidades deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar la información financiera en los casos en que se presenten derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con extinción, y, así mismo, obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación. Para ambos casos las entidades deberán realizar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.

Ahora bien, según lo establecido en el párrafo segundo del artículo 34 de la Ley 1955 de 2019, para efectos de dar por extintas las obligaciones a cargo del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles a partir del 31 de diciembre de 2019, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá realizar las operaciones necesarias para la extinción de dichas obligaciones.

Por lo anterior, se entiende que el MHCP deberá reconocer la extinción de estas obligaciones en la medida que realice las operaciones necesarias, con independencia del periodo en las que las realice, para lo cual deberá observar lo relacionado en la baja en cuentas de las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar” (Subrayados fuera del texto).

Adicional a lo mencionado en las conclusiones citadas anteriormente, el procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado a los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, señala lo siguiente:

#### “1.1. Definición del control interno contable

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

#### 1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada”.

Por otra parte, en lo relacionado con los elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, menciona los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones sobre los cuales establece que “La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

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

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De conformidad con lo establecido en los literales i) y j) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, son funciones de la CGN emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por esta, por lo cual, esta Entidad es autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

De acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2016, el Control Interno Contable es el proceso que, bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

De igual forma, el anexo menciona que dentro de los objetivos del control interno contable se debe establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con el marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública y, en ese sentido, las entidades deberán definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.

El artículo 34 de la Ley 1955 de 2019 estableció un imperativo para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al determinar que este, debería realizar las operaciones necesarias para la extinción de las obligaciones del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) y de sus respectivos intereses.

En ese sentido, la prescripción solamente se materializa cuando dicho Ministerio formalice las operaciones previstas en el inciso segundo del artículo 34 de la Ley 1955 de 2019. Por lo tanto, es la entidad quien deberá evaluar y definir, a partir del mandato legal y demás elementos que dan origen a la extinción de las obligaciones del FEPC, los procedimientos internos y acciones frente a terceros, tendientes a dar cumplimiento al mandato legal, para así, finalmente proceder al reconocimiento contable y dar cumplimiento a las características de relevancia y representación fiel de la información financiera

Así las cosas, la CGN reitera lo establecido en el concepto 20202000003281 del 12 de febrero de 2020, en cuanto que el Ministerio reconocerá la extinción de dichas obligaciones en la medida que realice las operaciones necesarias, con independencia del periodo en las que las realice, para lo cual deberá observar lo relacionado con la baja en cuentas de las Normas de préstamos por cobrar y préstamos por pagar, así como los criterios para el reconocimiento de los pasivos en general.

De igual manera, y por considerar que tiene relación con el tema objeto de consulta, nos permitimos hacer referencia a lo determinado y adoptado por señor Contralor General de la República, mediante Memorando No. 019 de mayo 15 de 2015, en el que estableció:

*“De conformidad con el artículo 354 de la Constitución, corresponde al Contador General de la Nación llevar la contabilidad general de la Nación, consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Así mismo, le corresponde al Contador General de la Nación, por virtud de la misma norma Superior, “uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”*

En relación con el aspecto de estas atribuciones, conferidas por el Constituyente al Contador General de la Nación, ha señalado la Corte Constitucional, en sentencia C-487 de 1997 *“ por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad”*

Quiere decir lo anterior, que las normas contables adoptadas por el Contador General de acuerdo con sus atribuciones constitucionales y legales, son obligatorias para todas las entidades públicas.

Estas disposiciones normativas no pueden ser desconocidas por los servidores públicos de la Contraloría General de la República, en el análisis y evaluación de los estados contables objeto de vigilancia y control fiscal. Por otra parte, se debe verificar en las entidades vigiladas por éste órgano de control fiscal, el cumplimiento de las normas y procedimientos expedidos por el Contador General de la Nación en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales para la elaboración y presentación de los estados contables, vigentes el periodo auditado.”

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055651 DEL 23-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento del préstamo al Gobierno Nacional con recursos del Fonpet

Doctora

MARIA VIRGINIA JORDAN QUINTERO

Directora

Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social -DGRESS

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042102 del 16 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro en la contabilidad del FONPET del préstamo con recursos de ese Fondo, concedido al Gobierno Nacional en concordancia con lo establecido en el artículo 12 del Decreto No. 444 de 2020.

Así mismo, consultan si de conformidad con lo establecido en la Resolución 423 de 2011, la entidad debe utilizar la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme, con el valor del préstamo por cobrar.

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

### CONSIDERACIONES

El Decreto No. 444 de 2020 “Por el cual se crea el Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”

Considerando:

(...)

Que la Ley 549 de 1999 creó el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales -FONPET, y dispuso su administración por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Que, a diciembre de 2019, el FONPET tiene acumulados los recursos necesarios para el cubrimiento del 80% del pasivo pensional de las entidades territoriales, recursos con los cuales es posible dar cumplimiento, anualmente, al pago de las pensiones de jubilación, los bonos pensionales y las cuotas partes pensionales a cargo de cada una de las entidades territoriales, como mínimo por los siguientes 20 años.

Que, por lo tanto, el FONPET cuenta con recursos disponibles cuyo uso puede ser viabilizado a título de préstamo, como fuente de financiamiento, para que la Nación pueda responder adecuadamente ante las necesidades que generan las circunstancias que motivaron la declaratoria de Emergencia Económica, Social y Ecológica a que hace referencia el Decreto 417 de 2020; recursos que la Nación pagará al FONPET en un plazo que no afecte ni amenace su flujo de pagos.

Que, adicionalmente, se podrá permitir el uso de los recursos a cargo de la Nación definidos en el artículo 2 de la Ley 549 de 1999 que recibirá el FONPET en las vigencias 2020, 2021 y 2022, como fuente de financiamiento, para servir al exclusivo propósito de atender transitoriamente las referidas necesidades derivadas de la Pandemia del nuevo coronavirus COVID-19; recursos que la Nación también pagará al FONPET en un plazo que no afecte ni amenace su flujo de pagos.

(...)

DECRETA:

(...)

## CAPÍTULO I

### FONDO DE MITIGACIÓN DE EMERGENCIAS -FOME

ARTÍCULO 1. Creación y naturaleza. Créase el Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 2. Objeto. El FOME tendrá por objeto atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo y el crecimiento, en el marco del Decreto 417 de 2020.

ARTÍCULO 3. Recursos. Los recursos del FOME provendrán de las siguientes fuentes:

(...)

2. Los recursos provenientes del Fondo de Pensiones Territoriales -FONPET, en los términos señalados en el presente decreto legislativo.

(...)

ARTÍCULO 12. Préstamo de recursos sin distribuir del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales -FONPET. Los siguientes recursos a favor del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales -FONPET, que se encuentren sin distribuir a las cuentas individuales de las entidades territoriales, administrados tanto en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional como en el patrimonio autónomo FONPET, podrán ser objeto de préstamo a la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público con destino al FOME, con el único objeto de conjurar la crisis o impedir la extensión de sus efectos en el territorio nacional, en el marco del Decreto 417 de 2020:

1. El recaudo del impuesto de timbre nacional pendiente de distribuir en el FONPET a 31 de diciembre de 2019, y sus rendimientos.

2. El recaudo del impuesto de timbre nacional que deba girarse al FONPET en la presente vigencia.

3. El valor pendiente de distribuir en el FONPET por concepto de privatizaciones a 31 de diciembre de 2019, y sus rendimientos.

4. El valor proveniente de privatizaciones que se deba girar al FONPET para el año 2020.

5. El valor pendiente de distribuir en el FONPET por concepto de capitalizaciones a 31 de diciembre de 2019, y sus rendimientos.

El Gobierno nacional deberá reembolsar estos recursos al FONPET máximo durante las diez (10) vigencias fiscales subsiguientes a la fecha del desembolso. El pago de estas obligaciones se hará con cargo al rubro del servicio de la deuda del Presupuesto General de la Nación.

PARÁGRAFO 1. En todo caso, se deberán mantener en el FONPET los recursos necesarios para garantizar su operación.

PARÁGRAFO 2. Los préstamos de que trata el presente artículo se encuentran exceptuados del régimen de autorizaciones de crédito público contenido en el Decreto 1068 de 2015, y se entienden autorizados en el presente decreto legislativo.”

Ahora, en relación con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos en las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 425 de 2019 en el Capítulo I. ACTIVOS, en relación con los Préstamos por cobrar, señala:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

3.3. Medición inicial

3. Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. (...)”

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, aprobado mediante Resolución No. 428 de 2018 de la CGN, dispone:

“1. RECURSOS RECIBIDOS

Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.”



Así mismo, el CGC incorporado al RCP con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones describe las cuentas,

#### “1416-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Así mismo incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor desembolsado cuando se concedan préstamos a otras entidades de gobierno.
- 2-El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 3-El valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo.
- 4-El valor del rendimiento efectivo del préstamo.
- 5-El valor de la recompra de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor del recaudo total o parcial del préstamo por cobrar.
- 2-El valor de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.
- 3-El valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.” (Subrayados fuera de texto)

#### “8307-DERECHOS FONPET

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que por mandato legal deben ser girados al Fondo Nacional de Pensiones Territoriales (FONPET) y que no han sido transferidos a dicho fondo. Esta cuenta es de uso exclusivo en la contabilidad del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los recursos pendientes de ser transferidos al FONPET.

###### SE ACREDITA CON:

El valor de los recursos transferidos al FONPET o la determinación de la no obligación del giro de los recursos.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

Los recursos que en cumplimiento de la ley 549 de 1999, recibe el Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales-FONPET, por los diferentes conceptos a que se refiere esta normativa, con destino al pago del pasivo pensional de las entidades territoriales, constituyen una obligación y se reconocen en la contabilidad del Fondo como un pasivo, en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuyo saldo disminuye cuando de acuerdo con la reglamentación del Fondo, atiende al cumplimiento de tales obligaciones con los beneficiarios de los recursos como son las entidades territoriales.

Ahora, los recursos sin distribuir a las cuentas individuales de las entidades territoriales, administrados por el patrimonio autónomo FONPET y que por el Decreto No. 444 de 2020 son objeto de préstamo a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público con destino al FOME, constituyen un derecho del FONPET que presentará en su contabilidad en la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al gobierno general de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, afectando el efectivo.

Acorde con la Norma de Préstamos por cobrar del Marco normativo para las entidades de Gobierno, cuando se trata de préstamos que conceden las entidades de Gobierno a otra similar, en la medición inicial se reconocen contablemente por el valor desembolsado, criterio que se conserva durante la vigencia del préstamo, el cual se afectará con el abono de los pagos según las condiciones pactadas.

Así mismo, es pertinente señalar que en Notas a los estados financieros el Fonpet revelará la información relativa al valor en libros y a las condiciones del préstamo por cobrar, tales como: plazo y vencimiento.

De otra parte, la Resolución 423 de 2011 referida en su solicitud, perdió vigencia a partir de la expedición del Marco normativo para las entidades de Gobierno y en su lugar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, está regulado por la Resolución No. 428 de 2018. Además, el procedimiento aquí mencionado en la descripción de la cuenta 8307-DERECHOS FONPET, señala que representa el valor de los recursos que deben ser girados al FONPET, lo cual no es el caso del préstamo otorgado al Gobierno Nacional, que por estar registrado en el Estado de situación financiera, no requiere de registro en cuentas de orden.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100068701 DEL 23-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Otros gastos Transferencias y Subvenciones-Gastos Préstamos por pagar Transferencias y Subvenciones-Ingresos Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de operaciones entre la Nación y el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios por concepto de, extinción de crédito de tesorería, asunción de deuda y reconocimiento de cuentas por cobrar,

Doctor  
JORGE ALBERTO CALDERÓN CÁRDENAS  
Subdirector de Operaciones  
Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010053932, el día 9 de diciembre de 2020, mediante la cual solicitan el procedimiento contable para: i. El reconocimiento de la extinción del crédito de tesorería que el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios adeuda a la Nación-MHCP, ii. Asunción de la deuda que la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. tiene con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios y iii. Reconocimiento de las cuentas por cobrar que terceros deben a la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. y que se trasladan a favor del MHCP, para lo cual, el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios cede a favor de la Nación las cuentas por Cobrar que actualmente tiene por concepto de los mutuos otorgados a la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

En relación con la solicitud la entidad señala:

La Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en virtud del artículo 132 de la Ley 812 de 2003 y el artículo 16 de la Ley 1955 de 2019, otorgó al FONDO EMPRESARIAL, Patrimonio autónomo constituido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, créditos de Tesorería, en concordancia con el artículo 312 de la Ley 1955 de 2019 reglamentado por Decreto 2223 de 2019.

En relación con el pasivo de la Electrificadora del Caribe asociado con el FONDO EMPRESARIAL, dentro del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 (Ley 1955 de 2019) se contempló:

1. El artículo 315 “Sostenibilidad del servicio público mediante la asunción de pasivos” de la Ley 1955 de 2019, estableció:

“Con el fin de asegurar la prestación eficiente y sostenible del servicio público de distribución y comercialización de electricidad en la Costa Caribe del país, en desarrollo del artículo 365 de la Constitución Política, autorícese a la Nación a asumir directa o indirectamente el pasivo pensional y prestacional, así como el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. asociado al Fondo Empresarial de la siguiente manera: i) el pasivo pensional y prestacional correspondiente a la totalidad de las pensiones y cesantías, ciertas o contingentes, pagaderas a los pensionados de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. y a las obligaciones convencionales, ciertas o contingentes, adquiridas por la causación del derecho a recibir el pago de la pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez; ii) el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con el Fondo Empresarial correspondiente a las obligaciones en las cuales el Fondo haya incurrido o incurra, incluyendo garantías emitidas.

En ese sentido, el Decreto 10824 de 2015 adicionado por el Decreto 042 de 2020, reglamentó el artículo 315 *Ibid*, y en el artículo 2.2.9.8.2.1. “Asunción del Pasivo Asociado al Fondo Empresarial” estableció:

“La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público asumirá a través del servicio de la deuda, a partir de la fecha en la que un tercero asuma la operación de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. total o parcialmente, el pasivo de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, correspondiente a las obligaciones en las cuales el Fondo Empresarial haya incurrido o incurra a esa fecha, incluyendo garantías emitidas por este, en los términos del numeral (ii) del artículo 315 de la Ley 1955.”

2. Por otra parte, el artículo 316 “Términos y condiciones de las medidas de sostenibilidad” *Ibid*. dispuso:

“Como contraprestación por la asunción de los pasivos la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público directa o indirectamente adquirirá una o más cuentas por cobrar a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. El Conpes determinará: a) el monto de las cuentas por cobrar con base en el concepto previo emitido por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP, a partir de la información que reciba del agente interventor de Electricaribe S.A. E.S.P., en cuanto al pasivo pensional y al pasivo prestacional, y de la SSPD en cuanto al pasivo asociado al Fondo Empresarial; b) los mecanismos para actualizar dichos montos hasta la fecha efectiva de la asunción del pasivo previsto en esta Subsección.”

3. Dentro de las reglas contempladas en el artículo 2.2.9.8.2.1. “Asunción del Pasivo Asociado al Fondo Empresarial” del Decreto 1082 de 2015 adicionado por el Decreto 042 de 2020, que reglamenta el artículo 315, se encuentra definida la siguiente:

“(…) 2. Con respecto a las deudas de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por concepto de operaciones de crédito financiadas con recursos de la Nación, la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante acto administrativo asumirá el monto previsto por el Conpes al que se refiere el numeral anterior y extinguirá las obligaciones que dicho Fondo le adeude a la Nación.”

En consonancia con todo lo descrito, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante resolución No. 2378 de 02 diciembre de 2020 en la que dispuso lo siguiente:

(..) Artículo 1º. Asunción del pasivo de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P., asociado con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público asume con cargo al servicio de deuda, el valor de TRES BILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS ONCE MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA PESOS (\$3,947.411.948.630) por concepto de capital, así como los intereses que se causen a la fecha de publicación de la presente resolución, correspondiente a las deudas de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por concepto de operaciones de crédito financiadas con recursos de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público...

(...)

Artículo 2º. Cuentas por cobrar. Como contraprestación por la asunción de que trata el artículo 1 de la presente resolución, la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público adquiere cuentas por cobrar a cargo de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., para lo cual,

el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios cede a favor de la Nación las cuentas por Cobrar que actualmente tiene por concepto de los mutuos otorgados a la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

La Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. registrará en sus Estados Financieros las obligaciones a favor de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público por dicho valor, lo cual deberá certificar a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público en los términos que señale la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Artículo 3º. Extinción de las operaciones de Crédito del Fondo Empresarial Financiadas con recursos de la Nación: En virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 2.2.9.8.2.1. del Decreto 1082 de 2015, la Nación –Ministerio de Hacienda y Crédito Público extingue las obligaciones que el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios le adeuda a la Nación, incluidos el capital y los intereses correspondientes, causados hasta la fecha de la publicación de la presente resolución...

(...)”

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

## **CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición y Presentación de los hechos económicos aplicadas por las entidades de Gobierno incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 425 de 2019, señalan en Capítulo I. Activos:

### **“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR**

#### **3.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

(...)

#### **3.5. Baja en cuentas**

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

(...)

29. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, un préstamo por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.”

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

(...)

### 2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

(...)

23. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Capítulo IV Ingresos numeral 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación, dispone:

## “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

(...)

### 1.3. Transferencias

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

#### 1.3.1. Reconocimiento

(...)

19. Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

#### 1.3.2. Medición



(...)

24. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

(...)

#### 1.5. Revelaciones

33. La entidad revelará la siguiente información:

- a) el valor de los ingresos de transacciones sin contraprestación reconocidos durante el periodo contable mostrando, por separado, los impuestos, las transferencias, las retribuciones, los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales, detallando en cada uno, los principales conceptos;
- b) el valor de las cuentas por cobrar reconocidas con respecto a los ingresos sin contraprestación; (...)" (Subrayados fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para atender su solicitud hemos identificado los siguientes hechos económicos:

1. Cancelación del crédito de tesorería que la Unidad Tesoro Nacional tiene registrado a cargo del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Acorde con lo dispuesto en las Normas del Marco normativo para las entidades de Gobierno, la baja en cuentas de Préstamos por cobrar se registra cuando se renuncie a cobrar los derechos, disminuyendo el valor en libros del préstamo afectando, en este caso, el gasto en el resultado del período, por su parte, la Unidad Tesoro Nacional cancelará el valor de los créditos de tesorería a cargo del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD, debitando la subcuenta 580426-Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 141601-Créditos transitorios de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

2. La Nación MHCP asume la deuda que la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. presenta con el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios.

De acuerdo con la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, cuando surge una operación de asunción de deudas, la entidad de Gobierno que presenta la obligación en su contabilidad la cancela, afectando como contrapartida el ingreso en el resultado del período. Por su parte, la entidad que la recibe, en este caso la Unidad Deuda Pública Nación del MHCP, reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 231312-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, si el plazo pactado para el pago es de un año o 231407-Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO, si el plazo es superior a un año.

3. Reconocimiento en la contabilidad del MHCP de las cuentas por cobrar que terceros deben a la Electrificadora del Caribe, las cuales son cedidas a favor de la Nación por el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a favor de la Nación.

En aplicación de la Norma de Ingresos sin contraprestación, el reconocimiento en la contabilidad de los derechos sobre las cuentas por cobrar que el Fondo Empresarial de SSPD tenía de la Electrificadora del Caribe, cedidos a favor de la Nación- MHCP, se registrarán en esta entidad, mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Es oportuno señalar que en las Notas a los estados financieros informarán la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del período, así como las razones de su baja en cuentas realizada; el valor de la deuda asumida y su incidencia en el resultado del ejercicio; el valor de las cuentas por cobrar reconocidas y su efecto en los ingresos sin contraprestación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071911 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de las obligaciones por sentencias y conciliaciones en mora reconocidas por entidades de orden nacional, pagadas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, en virtud de los acuerdos marco de retribución del artículo 11 del Decreto 642 de 2020.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20200010054462 del 11 de diciembre de 2020, en la que se solicita concepto sobre los siguientes temas:

“El Ministerio de Defensa en correo electrónico del 25 de noviembre de 2020, requiere el tratamiento contable de lo establecido en el artículo 11 “Acuerdo marco de retribución de las Entidades Estatales” del Decreto 642 del 11 de mayo de 2020, que hace referencia a “(...) la Entidad Estatal reconocerá como obligación a su cargo y a favor de la Nación, el pago por el total de las sumas reconocidas como deuda pública en la(s) resolución(es) expedida(s) por el Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional en los términos del artículo siguiente. (...)”

Lo anterior originado en los pagos de sentencias y conciliaciones en mora de las Entidades Contables Públicas-ECP, que realiza la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional - DGCPTN con recursos de Deuda, lo cual no fue contemplado como pasivo en el procedimiento definido conjuntamente entre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPTN, la Administración SIF Nación y la Contaduría General de la Nación-CGN, (Subcontaduría General y de la Investigación GIT Normas), en reunión del 14

de mayo de 2019, en el piso 7 de la CGN y los correos del 17 y 31 de mayo y del 15 de julio de 2019 con radicado No. 20195500025792.

Frente al Decreto 642 de 2020 y para responder la solicitud de parametrización en el SIIF Nación que hace el Ministro de Defensa, solicitamos concepto respecto al tratamiento contable, que debe darse a lo establecido en el artículo 11 “Acuerdo marco de retribución de las Entidades Estatales” del Decreto 642 del 11 de mayo de 2020, (...).

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 53 de la Ley 1955 de 2019, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, estableció:

“ARTÍCULO 53. PAGO DE SENTENCIAS O CONCILIACIONES EN MORA. Durante la vigencia de la presente Ley, la Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas, que se encuentren en mora en su pago a la fecha de expedición de la presente Ley. Este reconocimiento operará exclusivamente para las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación y por una sola vez. En estos casos, dichas obligaciones de pago serán reconocidas y pagadas bien sea con cargo al servicio de deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B.

(...)

En todo caso, las entidades de las que trata el inciso primero de este artículo deberán tener en cuenta:

1. La veracidad, oportunidad, verificación de los requisitos para el pago de las obligaciones, así como la responsabilidad de adelantar las gestiones pertinentes radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, de conformidad con lo que para el efecto defina el Gobierno nacional. El incumplimiento de lo dispuesto en este numeral acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

2. El cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley 1819 de 2016.

3. Podrán celebrar acuerdos de pago o conciliaciones extrajudiciales con los beneficiarios finales, respecto de los montos adeudados.

4. La responsabilidad por el pago de las obligaciones es exclusivamente de la entidad. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Las entidades del Presupuesto General de la Nación de las que trata el presente artículo deberán suscribir con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público los acuerdos de pago para asumir el principal e intereses de los títulos con cargo a sus presupuestos de gasto y procederán con los registros contables que sean del caso para extinguir dichas obligaciones.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Decreto 642 de 2020, por el cual se reglamenta el artículo 53 de la Ley 1955 de 2019 -Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022-, en lo relacionado con las gestiones que deben adelantar las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación para el reconocimiento como deuda pública y pago de las sentencias o conciliaciones que se encuentren en mora, establece en su artículo 11 lo siguiente:

“Artículo 11. Acuerdo marco de retribución de las Entidades Estatales. Previo al reconocimiento como deuda pública de que trata el presente Capítulo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y la Entidad Estatal celebrarán un acuerdo marco de retribución. Por medio de dicho acuerdo, la Entidad Estatal reconocerá como obligación a su cargo y a favor de la Nación, el pago por el total de las sumas reconocidas como deuda pública en la(s) resolución(es) expedida(s) por el Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional en los términos del artículo siguiente.

El acuerdo marco de retribución deberá ser suscrito por la Entidad Estatal y remitido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional- junto con la primera solicitud que envíe cada Entidad Estatal, en los términos del artículo 10 del presente decreto.

Entiéndase como acuerdo marco de retribución el documento que contenga, como mínimo, lo siguiente:

1. Valor total de las sumas reconocidas como deuda pública en la(s) resolución(es) expedidas en los términos del artículo 12 del presente decreto, las cuales harán parte integral del acuerdo enunciado.

2. Mención explícita de las obligaciones adquiridas por las partes.

3. Los términos y condiciones para retribuir a la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- las sumas reconocidas y pagadas.

El reintegro de las sumas que haya pagado la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público en virtud del presente decreto, se realizará con cargo a las partidas presupuestales futuras destinadas al pago de sentencias y conciliaciones de la Entidad Estatal. En todo caso, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y la Entidad Estatal podrán utilizar otros mecanismos que para el efecto se determinen.

Las Entidades Estatales tendrán en cuenta lo establecido en el artículo 16 del presente decreto para la suscripción del acuerdo marco de retribución al que lleguen con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-. El acuerdo marco de retribución se perfeccionará con la firma de las partes.

(...)

Parágrafo 2°. Los costos financieros asociados al pago de las Providencias que efectúe el Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional- serán asumidos por la Entidad Estatal, y serán incluidos dentro del acuerdo marco de retribución, con cargo a la partida presupuestal de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Resolución de reconocimiento y orden de pago. El reconocimiento como deuda pública de las obligaciones de pago originadas en las Providencias a cargo de las Entidades Estatales solicitantes se hará mediante resolución expedida por el Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que se reconocerá y se ordenará el pago de las obligaciones, bien sea con cargo al rubro de servicio de la deuda del Presupuesto General de la Nación, mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B o mediante una combinación de los dos.

La expedición del mencionado acto administrativo se llevará a cabo dentro de los treinta (30) días calendario siguientes al recibo a satisfacción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de la solicitud de pago y la resolución de que trata el artículo 10 del presente decreto” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con la regulación contable pública, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Es así como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera estableció en la definición de los elementos de los estados financieros, lo siguiente:

#### “6.1.2. Pasivos

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

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

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

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia”.

En ese mismo sentido, el Marco Conceptual señala que “Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente (...)” (Subrayado fuera del texto).

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

Con la Resolución 620 de 2015, la CGN incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, señala que “Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Así mismo incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO establece que “Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la entidad e incluye las operaciones de la Nación a corto plazo, tales como los créditos transitorios, de tesorería, entre otros” (Subrayados fuera de texto).

Así mismo, la descripción de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO señala que “Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:



De acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 1955 las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación podrán reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas que se encuentran en mora en su pago.

Dichas obligaciones de pago serán reconocidas y pagadas bien sea con cargo al servicio de deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B. De igual forma señala que las entidades deberán tener en cuenta, entre otras cosas, que la responsabilidad por el pago de las obligaciones es exclusivamente de la entidad.

Por su parte, el artículo 11 del Decreto 642 de 2020, por el cual se reglamenta el artículo 53 de la Ley 1955 de 2019 -Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022-, estableció que previo al reconocimiento de la deuda pública, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y la Entidad Estatal celebrarán un acuerdo marco de retribución por medio del cual esta última reconocerá como obligación a su cargo y a favor de la Nación, el pago por el total de las sumas reconocidas como deuda pública incluyendo los costos financieros.

De igual forma, el artículo 12 del Decreto señala que el reconocimiento como deuda pública de las obligaciones de pago originadas en las Providencias a cargo de las Entidades Estatales solicitantes se hará mediante resolución expedida por el Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que se reconocerá y se ordenará el pago de las obligaciones.

El Decreto también establece que el reintegro de las sumas que haya pagado la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se realizará con cargo a las partidas presupuestales futuras destinadas al pago de sentencias y conciliaciones de la Entidad Estatal.

Así las cosas, el procedimiento contable que aplicarán las entidades para el reconocimiento como deuda pública y pago de las sentencias o conciliaciones que se encuentren en mora, será el siguiente:

Con la expedición de la Resolución de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, esta debitará la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la Entidad Estatal debitará el saldo de las subcuentas que correspondan de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y debitará la subcuenta de Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO o 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO según sea el caso.

Con el pago de la obligación por parte de la Dirección de General de Crédito Público y Tesoro Nacional, esta debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, previo reconocimiento de las operaciones de crédito realizadas con cargo al rubro de servicio de la deuda del Presupuesto General de la Nación, mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B o mediante una combinación de los dos.

Cuando la Entidad Estatal realice el pago de las obligaciones adquiridas con la Dirección Nacional de Crédito Público y Tesoro Nacional con base en el acuerdo marco de retribución, debitará la subcuenta de Préstamos del Gobierno General de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO o 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO según sea el caso y acreditará la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. Por su parte, la Dirección Nacional de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000411 del 14-01-2020

\*\*\*

## 1.5 INVENTARIOS

## CONCEPTO No. 20202000005081 DEL 27-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Ingreso-Transferencias y subvenciones Gasto-Transferencias Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los bienes construidos por entidades de gobierno en cumplimiento de su objeto social, para ser entregados de forma gratuita a otra entidad de gobierno o a un particular.

Doctora  
ERICA FERNANDA GIRALDO TORO  
Profesional Especializado en Contabilidad  
Corporación Autónoma Regional de Caldas  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044502, del día 19 de diciembre de 2019, en la cual se señala:

“La Corporación celebra múltiples contratos como ejecutores y a través de convenios interadministrativos con otras entidades territoriales para realizar obras de estabilidad de taludes, manejo de aguas y corrección de cauces, las cuales son obras necesarias para mitigar los riesgos de deslizamiento y otros que atenten contra la comunidad en general.

Consideramos este tipo de obras, aunque se celebran a través de un contrato de obra, el producto final no es un activo, pues no reúne los requisitos para clasificarlo como tal:

- Que corresponda a recursos controlados por la entidad
- Que se espere obtener un potencial de servicio o generación de beneficios económicos futuros

- Que exista control sobre el bien construido (control del acceso al mismo, capacidad de disponer del bien, capacidad de restringir su uso y en algunos casos, asumir los riesgos asociados al mismo)

Teniendo en cuenta lo anterior, que el producto final de estos contratos no cumplen con las características para ser considerados un activo, se hace el análisis de si cumple con el objeto misional de las corporaciones como lo mencionan en el concepto 20092-125767 del 25 de febrero de 2019:

“CONCLUSIÓN...Se reconocen como gasto público social los gastos destinados a cubrir las necesidades básicas de la población en material ambiental, para presupuestalmente como proyecto de inversión en cumplimiento de lo dispuesto en las normas legales”

En cada uno de los contratos se sustenta técnicamente la connotación de gasto público social así:

**Consideraciones técnicas para connotación de gasto público social:** Que el medio ambiente debe ser entendido necesariamente como un sistema de relaciones diversas y complejas. De esta manera, los elementos constitutivos de dicho sistema se hallan en permanente interacción; a su vez, el conjunto indicado puede calificarse como altamente sensible y cualquier variación, modificación o alteración de sus recursos esenciales (agua, aire, suelo, flora y fauna) puede generar un espacio para la vida, pero también puede propiciar un escenario favorable a la ocurrencia de eventos o sucesos negativos para la especie humana. En este último caso, si las transformaciones ocurridas no son posibles de adsorber por ausencia o carencia de flexibilidad o capacidad de adaptación de la comunidad directamente afectada, surge una crisis. A esta crisis, a su vez, se le denomina frecuentemente desastre, calificativo que en términos específicos depende de la valoración social que se le asigne y que en todos los casos bien puede calificarse como un impacto ambiental desfavorable o negativo.

En auditoría realizada por la Contraloría General de la República a la vigencia 2018, hicieron la siguiente observación:

**“Situación detectada:**

La Corporación registro en la subcuenta 55080201 Actividades de Recuperación por \$11.188.570.062 y en la subcuenta 55050202 Iva Mayor Valor Actividades De Recuperación por \$163.036.365 de la cuenta 5508 Gasto Público Social Medio Ambiente (11.351.606.427), gastos que por su naturaleza no corresponden a esta clasificación según la descripción del detalle del asiento, (...)

**Causa y efecto:**

Lo anterior se presenta por deficiencias en la identificación de la naturaleza de los gastos para una adecuada clasificación.

Lo que ocasiona una sobreestimación de la subcuenta 55080201 Actividades de Recuperación por \$11.188.570.062 y en la subcuenta 55080202 Iva Mayor Valor Actividades De Recuperación por \$163.036.365 y una subestimación de la cuenta 1520 inventarios en proceso, en la subcuenta 152002 Construcciones por \$5.860.177.617 y en la cuenta 1510 Mercancías en existencia, subcuenta 151003 Construcciones por \$5.491.428.810.”

De acuerdo a lo anteriormente expuesto requerimos aclaración así:

1. De acuerdo a los argumentos iniciales presentados, porque este tipo de contratos no se podrían clasificar como gasto público social como lo considera la contraloría?
2. Si el producto final de la ejecución de estos contratos no reúnen las características para considerarlo un activo, porque considera la contraloría que debería llevarse a inventarios entendiéndose en la dinámica de esta cuenta que aquí se incluyen activos adquiridos o en proceso de formación?
3. Concluir que se debe manejar en la cuenta de Inventarios, encontramos que su ejecución puede durar varias vigencias, no iría contra la correcta razonabilidad de las cifras de acuerdo al concepto de devengo, de hacer su reconocimiento en el periodo que sea efectivamente ejecutado?

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 99 del 22 de diciembre de 1993, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones, en el artículo 31, del Título VI, prescribe:

“ARTICULO 31. Funciones. Las Corporaciones Autónomas Regionales ejercerán las siguientes funciones:

- 1) Ejecutar las políticas, planes y programas nacionales en materia ambiental definidos por la ley aprobatoria del Plan Nacional de Desarrollo y del Plan Nacional de Inversiones o por

el Ministerio del Medio Ambiente, así como los del orden regional que le hayan sido confiados conforme a la ley, dentro del ámbito de su jurisdicción;

(...)

20) Ejecutar, administrar, operar y mantener en coordinación con las entidades territoriales, proyectos, programas de desarrollo sostenible y obras de infraestructura cuya realización sea necesaria para la defensa y protección o para la descontaminación o recuperación del medio ambiente y los recursos naturales renovables;

(...)

23) Realizar actividades de análisis, seguimiento, prevención y control de desastres, en coordinación con las demás autoridades competentes, y asistirles en los aspectos medioambientales en la prevención y atención de emergencias y desastres; adelantar con las administraciones municipales o distritales programas de adecuación de áreas urbanas en zonas de alto riesgo, tales como control de erosión, manejo de cauces y reforestación; (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, a continuación se relacionan los siguientes contratos firmados por Corpocaldas y los contratistas:

“Contrato N° 243-2016 del 28 de diciembre de 2016, cuyo objeto es la construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en el barrio Las Colinas-Sector Los Cámbulos, Municipio de Manizales, firmado por un periodo de cuatro (4) meses contados a partir de la firma del acta de inicio, establece:

**CONSIDERACIONES: (...)** 5) Que en este sentido, CORPOCALDAS, apoya al Municipio de Manizales, con el fin de fortalecer su capacidad de respuesta para hacer frente a las emergencias que se susciten en el área urbana y rural, planteando como estrategia, atender aquellos sitios que presentan afectaciones significativas por eventos de remoción en masa, como el ocurrido el pasado 10 de Octubre en la ladera Occidental del Barrio Las Colinas (Calle 66ª entre carreras 41B y 41C) en inmediaciones del Sector Los Cámbulos, cerca al Terminal de Transportes de la ciudad, con cerca de 1000 metros cúbicos de tierra removidos. De esta manera, dada la infraestructura pública en riesgo ante la magnitud del evento del Barrio Las Colinas Sector Los Cámbulos (vías superior e inferior, peatonales, redes de servicios públicos esenciales y zonas verdes) al igual que las viviendas que quedaron en la corona del escarpe generado, requieren de una inmediata ejecución de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas superficiales y subsuperficiales, luego de las labores preliminares realizadas (retiro del depósito, control de aguas superficiales en dirección al escarpe con montículos de suelo cemento, cubrimiento de parte del área expuesta con plásticos y barrera inferior con muro provisional de sacos rellenos con suelo).

Con ello se pretende mitigar el proceso de inestabilidad activo y el área inestable que compromete, además de la incidencia directa que tiene en ello la temporada invernal que actualmente se tiene; (...) **7) Que la anterior necesidad, puede ser satisfecha a través de la futura contratación de obra pública por parte de CORPOCALDAS, teniendo en cuenta las funciones que legalmente le han sido asignadas a través del numeral 23 del artículo 31 de la Ley 99 de 1993 según el cual, es función de las Corporaciones Autónomas Regionales, Realizar actividades de análisis, seguimiento, prevención y control de desastres, en coordinación con las demás autoridades competentes, y asistirlas en los aspectos medioambientales en la prevención y atención de emergencias y desastres; adelantar con las administraciones municipales o distritales programas de adecuación de áreas urbanas en zonas de alto riesgo, tales como control de erosión, manejo de cauces y reforestación, lo cual significa que el actuar de CORPOCALDAS se debe adecuar no solo a la solución de problemas ambientales y/o de riesgo de desastres, sino a su prevención y control a través de acciones que, con este contrato, conducen a la materialización de esfuerzos de autoridades competentes (Autoridad Ambiental), para prevenir y mitigar el riesgo de ocurrencia de desastres en el área de su jurisdicción; 8) Que teniendo en cuenta el presupuesto anual de CORPOCALDAS, el contrato se clasifica en la categoría de menor cuantía y por tanto se adelantó el proceso de Selección Abreviada de Menor Cuantía SA-006-2016, para la selección de EL CONTRATISTA, ello conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 80 de 1993, la Ley 1150 de 2007, el Decreto 1082 de 2015 y en el Manual de Contratación de CORPOCALDAS; (...) CLÁUSULAS: (...) SEGUNDA: Obligaciones específicas de EL CONTRATISTA.-OBLIGACIONES GENERALES: (...)CARÁCTER TÉCNICO: 1. Dar cumplimiento a las especificaciones técnicas establecidas por CORPOCALDAS para las obras a ejecutar, las cuales se encuentran en el documento ESPECIFICACIONES TECNICAS DE CONSTRUCCION-OBRAS DE ESTABILIDAD DE TALUDES, disponibles en la Subdirección de Infraestructura Ambiental de CORPOCALDAS (...) OBLIGACIONES DE CARÁCTER FINANCIERO: 1) Invertir los recursos dados para la ejecución de las obras, de conformidad con lo establecido en el presupuesto. 2) Realizar y presentar mensualmente un análisis del balance financiero de las obras con los debidos soportes, a fin de prever con suficiente anticipación las eventuales necesidades de modificaciones en plazo, alcance o valor. OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA EJECUCIÓN DEL OBJETO CONTRACTUAL: 1) Contar con los profesionales o técnicos que se requieran para cumplir cabalmente con el objeto del contrato. 2) Garantizar que todos los profesionales a quienes se les asignen labores en el desarrollo del contrato, cuenten con matrícula o tarjeta profesional vigente (según exigencias de cada profesión). 3) Verificar y garantizar que durante la ejecución de las obras se efectúen los pagos correspondientes a seguridad social, parafiscales y riesgos profesionales del personal empleado en el desarrollo del objeto contractual. 4) Verificar y garantizar la vinculación de al menos 50% de personal de cada sector intervenido para la ejecución de las obras que requieran personal no calificado. (...) PARAGRAFO PRIMERO: **Informes y Productos.-EL CONTRATISTA** deberá entregar al supervisor que designe**

Corpocaldas, para su respectiva revisión y aprobación: 1) Un primer informe, cuando el contrato de obra presente un avance del 50%. Dicho informe deberá contener toda la descripción de la obra física adelantada, con el respectivo registro fotográfico, cronograma de avance del contrato, acompañado del informe financiero del estado del contrato de obra. 2) Un informe final, cuando el contrato de obra se ejecute en su totalidad, (...)

**TERCERA: Valor y Forma de Pago.**-El valor del contrato será hasta la suma de Ciento Ochenta y Ocho Millones Novecientos Dos Mil Cuatrocientos Cuarenta y Un Pesos \$188.902.441 incluido IVA de \$1.613.566, con cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 420 del 18 de noviembre de 2016. Los precios unitarios y totales, deben incluir todos los costos y los demás gastos inherentes al cumplimiento satisfactorio del contrato, inclusive los imprevistos, gastos de administración, impuestos, contribuciones y utilidades de **EL CONTRATISTA**. Estos precios no estarán sujetos a revisiones y cambios. El valor final del contrato será el que resulte de multiplicar las cantidades de obra realmente ejecutadas por los precios unitarios establecidos en el formulario de precios y en el listado de precios oficial de CORPOCALDAS. **Forma de pago:** El valor final del contrato será el que resulte de multiplicar las cantidades de obra realmente ejecutadas por los precios unitarios establecidos en el formulario de precios, y se cancelará de la siguiente forma: 1) Un anticipo del 30%, previa suscripción del acta de inicio. 2) El saldo restante se desembolsará mediante actas parciales, de acuerdo con las cantidades de obra efectivamente ejecutadas, de las cuales Corpocaldas descontará el 30% como amortización del anticipo; 3) El último pago será como mínimo del 10% del valor del contrato y se hará una vez suscrita el acta de liquidación por las partes. **PARÁGRAFO PRIMERO:** Para cada pago **EL CONTRATISTA** tendrá que presentar los siguientes documentos: **1)** Actas parciales de obra ejecutada; **2)** Factura de venta o documento equivalente; **3)** Certificación del supervisor sobre recibo a satisfacción de las obras; **4)** Paz y salvos de los profesionales y trabajadores vinculados para la realización de los trabajos objeto de contratación, en los cuales se haga constar, que han recibido a satisfacción los salarios y prestaciones sociales, derivados del contrato.(...)

**PARÁGRAFO CUARTO: EL CONTRATISTA** se compromete a indicar el número de una cuenta bancaria a su nombre en la cual se puedan hacer las respectivas consignaciones.

**PARÁGRAFO QUINTO: Impuestos, deducciones y gastos.**-**EL CONTRATISTA** acepta que todos los impuestos, tasas, contribuciones y en general todos los gravámenes que se causen por razón del perfeccionamiento y ejecución del contrato, son de cargo exclusivo suyo. En materia de impuestos no se aceptarán salvedades de naturaleza alguna.(...)

**QUINTA: Supervisión.**-La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de **EL CONTRATISTA** será ejercida por un supervisor designado por **CORPOCALDAS**, quien tendrá las funciones que por la índole del encargo le son propias y las señaladas.(...)

**SÉPTIMA: De la Caducidad.**-**CORPOCALDAS** podrá declarar la caducidad de este contrato en caso de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones contractuales por parte de **EL CONTRATISTA** que afecte de manera grave y directa la ejecución del contrato y evidencie que puede conducir a su paralización (...)

**Autonomía de EL CONTRATISTA.**-**EL**



**CONTRATISTA** actuará con total autonomía técnica y plena independencia, por lo cual no contrae ningún vínculo de carácter laboral con **CORPOCALDAS**. El presente contrato en ningún caso causará el pago de prestaciones sociales y demás inherentes a la previsión social a favor de EL CONTRATISTA. **DÉCIMA NOVENA: Liquidación.**-La liquidación del presente contrato se efectuará de común acuerdo dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la expiración de su plazo. En caso de que **EL CONTRATISTA** no se presente a la liquidación o si no se llega a un acuerdo, **CORPOCALDAS** podrá efectuar la liquidación unilateral mediante resolución motivada. **VIGÉSIMA: Registro y Apropriación presupuestal.**-El presente contrato está sujeto a registro presupuestal y la entrega de las sumas de dinero a que se obliga CORPOCALDAS se subordina a las apropiaciones que de las mismas se haga en los respectivos presupuestos. **VIGÉSIMA PRIMERA: Disponibilidad Presupuestal.**-El valor del presente contrato se imputará a los códigos presupuestales consignados en el certificado de disponibilidad presupuestal Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 420 del 18 de noviembre de 2016, expedido por la Subdirección Administrativa y Financiera de Corpocaldas. (...)

Contrato N° 200-2017 del 21 de noviembre de 2017, cuyo objeto son los Estudios de zonificación del riesgo y diseños obras, y construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en el cerro Sancancio-sector Barrio Aranjuez, Municipio de Manizales, firmado por un periodo de catorce (14) meses contados a partir del 26 de octubre de 2017, establece:

**CONSIDERACIONES: (...) 12) Que la Alcaldía de Manizales y Corpocaldas, realizaron un acuerdo para definir un incremento a la sobretasa ambiental para hacer inversiones en temas ambientales y de gestión del riesgo.** Esta propuesta fue aprobada por el Concejo de Manizales, mediante Acuerdo 0937 del 22 de diciembre de 2016, así: ARTICULO 1°: “Establecer con destino a la protección del medio ambiente a partir de la vigencia fiscal 2017 hasta la vigencia 2019, una sobretasa ambiental del 2.5 por mil y desde la vigencia fiscal 2020 hasta la vigencia 2028, una sobretasa ambiental del 2.0 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial en el Municipio de Manizales; **13) Que los recursos obtenidos del incremento de la sobretasa ambiental financiarán el Programa AGENDA DE GESTION INTEGRAL DEL RIESGO Y ADAPTACION A LA VARIABILIDAD CLIMATICA EN EL MUNICIPIO DE MANIZALES**, el cual fue adoptado por Corpocaldas en su Plan de Acción. (...) **14) Que teniendo en cuenta la proyección de la sobretasa ambiental del Municipio de Manizales, la Corporación ha gestionado un empréstito por valor de TREINTA MIL MILLONES DE PESOS (\$30.000.000.000) con el fin de contar con la totalidad de los recursos aprobados a valor presente,** y poder realizar su ejecución durante los años 2018 y 2019, en el Marco del Programa Agenda de gestión integral del riesgo y adaptación a la variabilidad climática en el municipio de Manizales; (...) **25) Que por su parte CORPOCALDAS, según el artículo 31 de la ley 99 de 1993 numerales 1, 20, 23, corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales en el área de su jurisdicción:**

(...) **CLÁUSULAS:** (...) **SEGUNDA: Obligaciones específicas de EL CONTRATISTA (...)**  
**OBLIGACIONES DE CARÁCTER FINANCIERO:** **1.** Invertir los recursos dados para la ejecución de las obras, de conformidad con lo establecido en el presupuesto que hace parte integral del presente contrato. **2.** Realizar y presentar mensualmente un análisis del balance financiero de las obras con los debidos soportes, a fin de prever con suficiente anticipación las eventuales necesidades de modificaciones en alcance o valor. **OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA EJECUCIÓN DEL OBJETO CONTRACTUAL:** **1.** Contar con los profesionales o técnicos que se requieran para cumplir cabalmente con el objeto del contrato. **2.** Verificar y garantizar que durante la ejecución de las obras se efectúen los pagos correspondientes a seguridad social, parafiscales y riesgos profesionales del personal empleado en el desarrollo del objeto contractual. **3.** Contratar mano de obra local, para la ejecución de los trabajos. **4.** Acoger el listado de precios propios de Corpocaldas, para poder pagar las nuevas actividades, en caso de que dichas actividades no se encuentren en dicho listado, deberán ser pactadas entre el Interventor y el Contratista y contar con la aprobación del supervisor de Corpocaldas. **5.** Garantizar que todos los profesionales y técnicos a quienes se les asignen labores en el desarrollo del contrato, cuenten con matrícula o tarjeta profesional vigente (según exigencias de cada profesión y/o oficio). **OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA SEGURIDAD (...)** **11.** Usar, en la ejecución del contrato, los elementos de imagen Corporativa de Corpocaldas con el fin de soportar ante la comunidad que los recursos destinados para el objeto contractual corresponden a recursos de Corpocaldas, de lo cual, dejará evidencia dentro de los informes parciales y final que el contratista presente a la Corporación. (...) **TERCERA:** (...) Forma de pago: El valor final del contrato será el que resulte de multiplicar las cantidades de obra realmente ejecutadas por los precios unitarios establecidos en el formulario de precios, CORPOCALDAS cancelará el valor del contrato de la siguiente forma: Mediante actas parciales, de acuerdo con las cantidades de obra efectivamente ejecutadas; 2) El último pago al contratista será como mínimo del 10% del valor del contrato y se hará una vez suscrita el acta de entrega y recibo final, y el acta de liquidación, por parte de CORPOCALDAS. (...) **CUARTA:** Plazo-El plazo de ejecución del presente contrato es de Catorce (14) meses contados a partir del 26 de octubre de 2017. **QUINTA:** Supervisión.-La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de EL CONTRATISTA será ejercida por un supervisor designado por CORPOCALDAS, quien tendrá las funciones que por la índole del encargo le son propias y las señaladas. (...)

Contrato N° 222-2017 del 20 de diciembre de 2017, cuyo objeto es la Construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en los sectores de Bajo Cervantes, Bajo Andes, Sub-Andes y Campamento en el Municipio de Manizales, firmado por un periodo de Cinco (5) meses contados a partir de la firma de presente contrato, establece:

**CONSIDERACIONES: 1)** Que la primera temporada de lluvias del año 2017, y en particular las lluvias intensas del 18 al 19 de abril, generaron deslizamientos en varios sectores de

Manizales y Villamaría, ante lo cual se decretó la calamidad pública y urgencia manifiesta en los dos municipios; (...) 12) Que la Alcaldía de Manizales y Corpocaldas, realizaron un acuerdo para definir un incremento a la sobretasa ambiental para hacer inversiones en temas ambientales y de gestión del riesgo. Esta propuesta fue aprobada por el Concejo de Manizales, mediante Acuerdo 0937 del 22 de diciembre de 2016, así: ARTICULO 1°: “Establecer con destino a la protección del medio ambiente a partir de la vigencia fiscal 2017 hasta la vigencia 2019, una sobretasa ambiental del 2.5 por mil y desde la vigencia fiscal 2020 hasta la vigencia 2028, una sobretasa ambiental del 2.0 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial en el Municipio de Manizales; 13) Que los recursos obtenidos del incremento de la sobretasa ambiental financiarán el Programa AGENDA DE GESTION INTEGRAL DEL RIESGO Y ADAPTACION A LA VARIABILIDAD CLIMATICA EN EL MUNICIPIO DE MANIZALES, el cual fue adoptado por Corpocaldas en su Plan de Acción. (...) 14) Que teniendo en cuenta la proyección de la sobretasa ambiental del Municipio de Manizales, la Corporación ha gestionado un empréstito por valor de TREINTA MIL MILLONES DE PESOS (\$30.000.000.000) con el fin de contar con la totalidad de los recursos aprobados a valor presente, y poder realizar su ejecución durante los años 2018 y 2019, en el Marco del Programa Agenda de gestión integral del riesgo y adaptación a la variabilidad climática en el municipio de Manizales; (...) ; 24) Que CORPOCALDAS contratará la construcción de obras de control de erosión, estabilización de taludes, manejo de aguas superficiales y subterráneas, y de corrección de cauces en el Municipio de Manizales, de acuerdo con el proyecto denominado “Agenda de Gestión Integral del Riesgo y Adaptación a la Variabilidad Climática en el Municipio de Manizales”, el cual se financia con recursos provenientes del incremento en la sobretasa ambiental aprobada por el Concejo Municipal de Manizales, los cuales sirvieron de garantía para el crédito recientemente autorizado por el Ministerio de Hacienda; 25) Que por su parte CORPOCALDAS, según el artículo 31 de la ley 99 de 1993 numerales 1, 20, 23, corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales en el área de su jurisdicción (...)

**SEGUNDA:** (...) **OBLIGACIONES DE CARÁCTER FINANCIERO:** 1. Invertir los recursos dados para la ejecución de las obras, de conformidad con lo establecido en el presupuesto. 2. Realizar y presentar mensualmente un análisis del balance financiero de las obras con los debidos soportes, a fin de prever con suficiente anticipación las eventuales necesidades de modificaciones en alcance o valor. (...) **OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA SEGURIDAD:** (...) 14. Usar, en la ejecución del contrato, los elementos de imagen Corporativa de Corpocaldas con el fin de soportar ante la comunidad que los recursos destinados para el objeto contractual corresponden a recursos de Corpocaldas, de lo cual, dejará evidencia dentro de los informes parciales y final que el contratista presente a la Corporación. (...) **TERCERA:** (...) **PARÁGRAFO CUARTO:** EL CONTRATISTA se compromete a indicar el número de una cuenta bancaria a su nombre en la cual se puedan hacer las respectivas consignaciones. (...) **CUARTA:** Plazo-El plazo de ejecución del presente contrato es de Cinco (5) meses contados a partir de la firma de presente contrato. **QUINTA:**

Supervisión.-La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de EL CONTRATISTA será ejercida por un supervisor designado por CORPOCALDAS, quien tendrá las funciones que por la índole del encargo le son propias y las señaladas. (...)

Contrato N° 054-2018 del 19 de abril de 2018, cuyo objeto es la Construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en las Comunas 1-Atardeceres, 2-San José, 4-La Estación, 5-Ciudadela del Norte, 6-Ecoturístico Cerro de Oro en el Municipio de Manizales, firmado por un periodo de diez (10) meses a partir de la firma del acta de inicio, establece:

**CONSIDERACIONES:** 1) Que la primera temporada de lluvias del año 2017, y en particular las lluvias intensas del 18 al 19 de abril, generaron deslizamientos en varios sectores de Manizales y Villamaria, ante lo cual se decretó la calamidad pública y urgencia manifiesta en los dos municipios; (...) 22) Que en Reuniones y gestiones posteriores a los Consejos Municipales de Gestión del Riesgo, y de acuerdo a la asesoría del Departamento Nacional de Planeación (DNP), se prefiere que CORPOCALDAS sea el ejecutor del proyecto (...) 24. Que por su parte CORPOCALDAS, según el artículo 31 de la ley 99 de 1993 numerales 1, 20,23, corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales en el área de su jurisdicción (...) **CLÁUSULAS:** (...) **SEGUNDA:** (...) 8. Llevar un registro de avance de la ejecución de la obra, del personal y equipos empleados para la adecuada ejecución del objeto contractual. (...) **OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA SEGURIDAD:** (...) 11. Usar, en la ejecución del contrato, los elementos de imagen Corporativa de Corpocaldas con el fin de soportar ante la comunidad que los recursos destinados para el objeto contractual corresponden a recursos de Corpocaldas, de lo cual, dejará evidencia dentro de los informes parciales y final que el contratista presente a la Corporación. **PARAGRAFO PRIMERO:** Informes y Productos-EL CONTRATISTA deberá entregar al supervisor que designe Corpocaldas, para su respectiva revisión y aprobación: (...) **TERCERA: Valor y Forma de Pago. DOS MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE MILLONES CIENTO TREINTA Y TRES MIL CUARENTA Y TRES PESOS (...)** **PARÁGRAFO PRIMERO:** El presente contrato está financiado con recursos del Sistema General de Regalías (Acuerdo 042 del 7 de noviembre de 2017-OCAD Región Eje Cafetero) (...) **CUARTA:** Plazo-El plazo de ejecución del presente contrato es de 10 Meses a partir de la firma del acta de inicio. **QUINTA:** Supervisión e interventoría-La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo del Contratista será ejercida por un interventor contratado por LA CORPORACIÓN (...)

Contrato N° 197-2017 del 21 de noviembre de 2017, cuyo objeto es la Construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en la Vda. La Palma-Corregimiento El Remanso, del Municipio de Manizales, firmado por un periodo de cinco (5) meses contados a partir del 26 de octubre de 2017o, establece:

**CONSIDERACIONES:** 1) Que la primera temporada de lluvias del año 2017, y en particular las lluvias intensas del 18 al 19 de abril, generaron deslizamientos en varios sectores de Manizales y Villamaria, ante lo cual se decretó la calamidad pública y urgencia manifiesta en dos municipios; (...) 12) Que la Alcaldía de Manizales y Corpocaldas, realizaron un acuerdo para definir un incremento a la sobretasa ambiental para hacer inversiones en temas ambientales y de gestión del riesgo. Esta propuesta fue aprobada por el Concejo de Manizales, mediante Acuerdo 0937 del 22 de diciembre de 2016 (...) 14) Que teniendo en cuenta la proyección de la sobretasa ambiental del Municipio de Manizales, la Corporación ha gestionado un empréstito por valor de TREINTA MIL MILLONES DE PESOS (\$30.000.000.000) con el fin de contar con la totalidad de los recursos aprobados a valor presente, y poder realizar su ejecución durante los años 2018 y 2019, (...) 25) Que por su parte CORPOCALDAS, según el artículo 31 de la ley 99 de 1993 numerales 1, 20, 23, corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales en el área de su jurisdicción (...) CLÁUSULAS: (...) **SEGUNDA:** (...) **OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LA SEGURIDAD:** (...) 11. Usar, en la ejecución del contrato, los elementos de imagen Corporativa de Corpocaldas con el fin de soportar ante la comunidad que los recursos destinados para el objeto contractual corresponden a recursos de Corpocaldas de lo cual, dejará evidencia dentro de los informes parciales y final que el contratista presenta a la Corporación. PARAGRAFO PRIMERO: Informes y Productos-EL CONTRATISTA deberá entregar al supervisor que designe Corpocaldas, para su respectiva revisión y aprobación: (...) **TERCERA:** Valor y Forma de Pago. QUINIENTOS DIECIOCHO MILLONES TRES MIL PESOS (\$518.003.000) (...) **CUARTA:** Plazo-El plazo de ejecución del presente contrato es de Cinco (5) meses contados a partir del 26 de octubre de 2017. QUINTA: Supervisión-La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo del Contratista será ejercida por un supervisor designado por CORPOCALDAS (...)"

De otra parte, en las actas de entrega, Corpocaldas relaciona lo siguiente:

“Se realiza entrega de obra a la comunidad o representante de la Alcaldía Municipal a quien compete el compromiso del mantenimiento y respectivo cuidado, la obra ha sido previamente recibida por el ingeniero supervisor de la entidad, se entrega en perfecto estado y con el adecuado funcionamiento respecto al objetivo para el cual fue construida.

Corpocaldas en su compromiso con el cuidado del medio ambiente realiza obras de mitigación del riesgo cuyo objeto es mejorar la calidad de vida de los habitantes del departamento de Caldas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, se establece lo siguiente:

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

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

Sobre los criterios para el reconocimiento de un bien como inventario, propiedad, planta y equipo y bien de uso público, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, establece

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

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

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

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

(...)

## 11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.3 Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

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

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

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

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

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

#### “1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

#### 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación.

#### 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN



Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

#### 5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

#### 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad. “(Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIÓN

Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, y los principios de contabilidad pública, como lo son el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos cuando surgen los derechos y obligaciones y el principio de Esencia sobre forma, donde las operaciones y hechos se reconocen atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

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

En ese sentido, las construcciones que adelantaba la Corporación Autónoma Regional de Caldas, en adelante Corpocaldas, en cumplimiento de sus funciones, en especial las consagradas en los numerales 1, 20 y 23 del artículo 31 de la Ley 99 de 1993, con el fin de entregarlas sin ninguna contraprestación a la comunidad o a otras entidades públicas, debieron ser reconocidas por Corpocaldas en la etapa de construcción como inventarios en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, toda vez que la intención que se tenía con los activos no era para la prestación de servicios o con fines administrativos, pero no hubo transferencia de recursos financieros al comienzo del proyecto, sino entrega de obras físicas una vez ejecutadas, las cuales estuvieron bajo la tutela de la Corporación durante su proceso de construcción.

Con la finalización de las construcciones, Corpocaldas debió reclasificarlas a la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, la cual se debió disminuir con la entrega de las obras de infraestructura, afectando el gasto por transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega fue efectuada a una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si la entrega fue realizada a una empresa.

Las entidades de gobierno o las empresas que recibieron los activos sin ninguna contraprestación, los debieron registrar en la contabilidad clasificándolos de acuerdo a la naturaleza y destinación futura prevista para el mismo, es decir como propiedades, planta y equipo, o bienes de uso público, según corresponda, afectando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS si quien recibía era una entidad de gobierno, o en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES si quien recibía era una empresa.

De otra parte, el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contemplado en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, está representado por los recursos destinados directamente por una entidad a la solución de las necesidades básicas insatisfechas, como lo son salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, además de aquellos orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

En ese sentido, si las construcciones fueron entregadas directamente a la comunidad, y si las mismas se iban a destinar a la solución de necesidades básicas insatisfechas en los términos del párrafo anterior, el registro de la entrega de la infraestructura debió afectar mediante un débito la subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de la cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y un crédito a la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS.

Ahora bien, si Corpocaldas no ha formalizado la entrega de los bienes construidos, es decir, aún conserva alguno con la intención de entregarlo de forma gratuita y no para ser empleado para la prestación de servicios o con fines administrativos, deberá seguir los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse una omisión, para esto, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el nuevo marco de regulación prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

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

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300009281 DEL 03-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos recibidos en administración para la ejecución de convenios interadministrativos.

Doctora  
AMÉRICA FUENTES QUINTERO  
Profesional Especializada-Contadora  
Caja de Vivienda Popular  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500003832 del 29 de enero de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“De manera atenta me permito elevar la siguiente consulta relacionada con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los desembolsos efectuados por la Caja de la Vivienda Popular en virtud de la ejecución de los recursos recibidos en administración por parte de la Secretaría Distrital de Hábitat, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

1. La Caja de la Vivienda Popular y la Secretaría Distrital de Hábitat suscribieron el convenio No 618 del 29 de agosto de 2018 por valor de DIESCISIETE MIL CIENTO VEINTICINCO MILLONES QUINIENTOS UN MIL CUATROCIENTOS TREINTA NUEVE PESOS (\$17.125.501.439), el cual tiene por objeto “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre la SECRETARIA DISTRITAL DE HABITAT y la CAJA DE VIVIENDA POPULAR, con el fin de adelantar las acciones necesarias para el desarrollo del proyecto “Mirador de Ilimani”, en el marco de las intervenciones integrales de mejoramiento”

2. Para la construcción del Parque objeto del Convenio Interadministrativo la Caja de la Vivienda Popular suscribió los respectivos contratos con siguientes objetos:

- Compra del terreno donde se está construyendo el mirador por valor de \$2.452.650.200.00
- Se suscribió un contrato de Obra Pública para la construcción del Mirador, el cual se está ejecutando,
- Se suscribió un contrato de interventoría

3. El reconocimiento contable que se está realizando con la ejecución de los contratos descritos es el siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

760

- Por los pagos efectuados en la ejecución de los contratos de obra y de interventoría se están registrando un débito a la cuenta 1-5-20 PRODUCTOS EN PROCESOS, subcuenta 1-5-20-02 Construcciones y un crédito al efectivo de uso restringido.
- La compra del terreno se registró en la cuenta 1-5-10 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA Subcuenta - 1-5-10-02 Terrenos un crédito a la cuenta efectivo de uso restringido.
- Cuando se haya finalizado la obra se clasifica el valor total a la cuenta -1-5-05 BIENES PRODUCIDOS y se acredita la cuenta Productos en Proceso
- Una vez se haya formalizado la entrega del Mirador a la Comunidad se Acredita la cuenta de BIENES PRODUCIDOS y se debita la cuenta 2-9-02 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Consulta:

1) ¿Cuál es el procedimiento contable para el registro de la compra del terreno para la construcción del Mirador?

2) ¿Cuál es el procedimiento contable para el registro de las construcciones, para la entrega del parque a la comunidad y para la amortización de los Recursos recibidos en administración, descritos en el anterior numeral son los correctos?"

Con base en los antecedentes expuestos y en la comunicación sostenida telefónicamente con la doctora América Fuentes Quintero el día 27 de febrero de 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El 29 de agosto de 2018 la Caja de la Vivienda Popular (CVP) suscribe el convenio interadministrativo 618 con la Secretaría Distrital del hábitat (SDH) con el objeto de “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre la SECRETARÍA DISTRITAL DEL HÁBITAT y la CAJA DE VIVIENDA POPULAR, con el fin de adelantar las acciones necesarias para el desarrollo del proyecto “Mirador de Illimani”, en el marco de las intervenciones integrales de mejoramiento”.

Dentro de las consideraciones del contrato se señala “Que a LA SECRETARIA DISTRITAL DEL HÁBITAT como cabeza del sector, y la CAJA DE LA VIVIENDA POPULAR como entidad adscrita a la misma, cuentan con objetivos similares respecto del programa de mejoramiento integral de barrios, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, referente a la posibilidad de asociarse entre entidades públicas para cumplir funciones administrativas o prestar servicios conjuntos que se hallen a su cargo, específicamente en las acciones para la adquisición predial y ejecución de las obras de construcción del Proyecto “Mirador de Illiami””

En la cláusula tercera de dicho convenio, se establece que los aportes se realizarán de la siguiente manera:

“LA SECRETARÍA DISTRITAL DEL HÁBITAT aportará la suma de DIECISIETE MIL CIENTO VEINTICINCO MILLONES QUINIENTOS UN MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE PESOS (\$17.125.501.439)

destinados para la adquisición predial y ejecución de las obras de construcción del Proyecto “Mirador de Illimani”.

LA CAJA DE VIVIENDA POPULAR efectuará para el presente Convenio, un aporte en especie representado en personal técnico, social y administrativo, para la correcta ejecución del convenio.

PARÁGRAFO: Los aportes que realice LA CVP para el presente convenio serán en especie, de tal suerte que estará obligada a contar con todos los recursos físicos y humanos que se requieran para dar cumplimiento a las obligaciones que tienen a su cargo, particularmente lo relacionado con la adquisición predial y la contratación de las obras de construcción del proyecto. Así entonces será la encargada de ejecutar sus obligaciones a través del personal técnico, jurídico y administrativo con el que cuenta o llegare a necesitar, sin importar el tipo de vinculación que los une, por lo tanto será la encargada de financiar con recursos propios la contratación que se requiera que no tenga relación directa con el objeto del convenio pero que sirva como instrumento para ejecutarlo” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, en la cláusula sexta se establecen las obligaciones de las partes, señalando:

#### “6.1. OBLIGACIONES DE LA SECRETARÍA:

6.1.1. Efectuar los aportes financieros acordados en el presente convenio.

(...)

#### 6.2. OBLIGACIONES DE LA CVP

6.2.1 Efectuar el aporte en especie representado en personal técnico, social y administrativo requerido para la correcta ejecución del convenio.

6.2.2 Realizar todas las acciones necesarias para la adquisición de parte de un predio de mayor extensión identificado con la matrícula inmobiliaria 50S-40135882, código de sector 002570012034, CHIP AAA01668YDCX, ubicado en Localidad de Ciudad Bolívar en la KRA 27 C No 70P-06 Sur con un área de 15.170 m2, de conformidad con los documentos y estudios previos del convenio interadministrativo. Esta adquisición deberá ser adelantada de conformidad con los lineamientos establecidos en la Ley 9 de 1989, Ley 388 de 1997 y demás normas reglamentarias.

6.2.3 Realizar la ejecución de las obras del Proyecto “Mirador de Illimani”, en un área aproximada de 19.450 m2, de conformidad con los estudios y diseños producto del contrato de consultoría No 496 de 2018.

6.2.4 Disponer de los recursos administrativos, técnicos y humanos para la debida ejecución del presente convenio, a través de las diferentes dependencias que integran LA CAJA.

6.2.5 Realizar la contratación necesaria para adelantar la ejecución de las obras con su respectiva interventoría.

(...)

6.2.7 Dar respuesta oportuna a las solicitudes de la comunidad o de las autoridades que lo requieran con relación al convenio y en el marco de su competencia.

6.2.11 Presentar a la SECRETARÍA informes bimestrales de la ejecución del convenio” (Subrayados fuera del texto).

Cláusula séptima “Las partes acuerdan dar los créditos a LA SECRETARIA y a LA CVP en todas las piezas de comunicación, internet, impresos que se elaboren, así como en cualquier evento público, ruedas de prensa, entrevistas o declaraciones de cualquier naturaleza que se realicen en el marco de la ejecución del Convenio” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

La Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

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

(...)

### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización...” (Subrayado fuera del texto).

Mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

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

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que



suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta temporalmente dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, establece que “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.” (Subrayado fuera del texto). Dentro de esta cuenta se encuentra la subcuenta 151002-Terrenos.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO señala “Representa el valor de Los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas y la ampliación del contexto realizada por la doctora América Fuentes Quintero mediante comunicación telefónica, para efectos del reconocimiento de los recursos aportados en virtud del convenio interadministrativo No 618 del 29 de agosto de 2019 suscrito entre la Caja de Vivienda Popular (CVP) y la Secretaría Distrital de Hábitat (SDH), las entidades deberán observar lo establecido en la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Es importante resaltar que, según lo establecido en dicho procedimiento, los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

De acuerdo con el numeral 3 de dicho procedimiento, los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra y en ese sentido, cuando los recursos sean controlados por varias entidades, el procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle cada entidad.

Por lo anterior, para efectos de establecer el procedimiento contable que se debe realizar por parte de la CVP y la SDH para el registro de las operaciones que derivan del convenio interinstitucional en el que se entregan recursos en administración, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

### 1) Aportes realizados por la SDH y la CVP en el marco del convenio No 618 de 2019

Cuando la SDH entregue los recursos a la CVP, la primera debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la CVP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

## 2) Compra del terreno para la construcción del Mirador

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con el procedimiento, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra, por lo que una vez se realice la compra del terreno, con la información suministrada por la CVP, la SDH registrará la adquisición debitando la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Con el pago, debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte la CVP debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

## 2) Reconocimiento de las construcciones

Si la CVP ejecuta obras para la construcción del Mirador con recursos aportados por la SDH, la CVP informará el grado de avance de dichas obras para que sean incorporadas en la información financiera de la SDH, de tal forma que esta última debitará la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y acreditará la subcuenta de la cuenta que represente las obligaciones asociadas a la construcción del mirador. Con el pago de dichas obligaciones la SDH debitará la subcuenta de la cuenta que represente dichas obligaciones y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la CVP debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Ahora bien, las obras ejecutadas para la construcción del Mirador con recursos propios de la CVP se reconocerán por esta debitando la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y acreditando la subcuenta de la cuenta que represente las obligaciones

asociadas a la construcción del mirador. Con el pago de dichas obligaciones, la subcuenta de la cuenta que represente las obligaciones y debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicional a lo anterior, según lo pactado entre la entidad que controla los recursos y la entidad que los administra, se pueden presentar casos en los que la entidad que administra reconozca los pasivos derivados de la administración de los recursos. Si ese fuere el caso, la entidad que administra debitará la subcuenta 138417-Esquema de cobro de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo en el que la entidad incurra. Por su parte, la entidad que controla los recursos deberá registrar el gasto debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el gasto en el que se incurrió por la administración del recurso y acreditará la subcuenta 249011-Esquemas de pago de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, con el pago del pasivo la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo originado y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y adicionalmente, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138417-Esquema de cobro de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. En el caso de la entidad que controla los recursos, con el pago del pasivo, esta debitará la subcuenta 249011-Esquemas de pago de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **3) Entrega de inventarios a beneficiarios finales**

Una vez finalizada la obra, tanto la CVP como la SDH deberán reclasificar el activo debitando la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditando la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Con la entrega del Mirador, la SDH y la CVP debitarán la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditarán la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, para el caso de la SDH quien reconoció el terreno.

Adicionalmente la CVP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Todo lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300011621 DEL 04-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Bienes adquiridos para entregar gratuitamente a un tercero

Doctora  
 AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO  
 Contadora Departamental  
 Gobernación de Risaralda  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500010402 del 25 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

“Con el fin de aplicar el debido proceso y reconocimiento contable de los bienes adquiridos por el Departamento de Risaralda para terceros, se solicita un concepto técnico respecto a la afectación contable de dichos bienes, toda vez que el Departamento de Risaralda se encuentra afectando la cuenta 1510 en el momento de registrar las compras de bienes que se realizan para entregar a un tercero (...) con el fin de realizar el movimiento al gasto en el momento en que se le da la salida al bien con acta de entrega (...).

No obstante, y con la conjetura de si es procedente continuar con el procedimiento que se está aplicando, se expone puntualmente el caso de las compras de bienes para otras entidades públicas.

Por ejemplo, se realizaron compras de vehículos para entregar a otras entidades públicas como es el caso de la Policía Nacional, Ejército u otro organismo de seguridad, y mientras se realiza la legalización y trámites del vehículo para ser entregados se registran en la cuenta 1510, proceso de legalización que puede tardar días, estos activos están en el Departamento, no obstante, no implica el uso del mismo; en ese proceso el beneficiario final aún no ha reconocido el ingreso, y el departamento no ha contabilizado el gasto por transferencia.

Con el fin de dar cumplimiento a la reciprocidad de la información entre entidades públicas y al momento en que realmente se genera el gasto por transferencia por parte del

Departamento sólo es efectivo en el momento en el que el tercero (Entidad pública) recibe el bien y reconoce el ingreso de esos bienes en su contabilidad.

Por tanto, se genera la inquietud de cuál cuenta contable se usa como cuenta puente en el Departamento de Risaralda mientras se entrega el bien y se puede generar la reciprocidad de la información conforme a los procedimientos de la Contaduría General de la Nación. De la misma manera se manifiesta que los bienes que se registran no son producidos por la entidad, sino que son adquiridos a través de procesos de compra y no tienen costos de producción asociados.

Además de lo anterior, la Dirección de contabilidad del Departamento optó por elaborar un formato denominado formato de intención de compra, en el cual se manifiesta que tipo de bien se está adquiriendo, quien es el beneficiario y si tiene costo de desmantelamiento, formato en el cual se evidencia claramente que muchos bienes no se pueden incorporar en los bienes "Activos" de la entidad por cuanto no vamos a tener el uso, goce y tampoco los riesgos asociados a su utilización ni nos vamos a beneficiar de los mismos.

Posterior al reconocimiento contable en la cuenta contable del activo (1510), y cuando se realiza la salida de bodega por entrega a terceros, el comprobante realiza el movimiento contable a la cuenta contable bien sea transferencia, subvención o gasto público social en el sistema de información contable y financiera del Departamento de Risaralda. Por lo anterior y con miras a seguir mejorando el proceso de afectación contable, me permito solicitar indicaciones si el procedimiento se está realizando de manera correcta o si por el contrario se debe ajustar de acuerdo con los lineamientos dados por la CGN.

(...) Por lo anterior me permito poner a su consideración los siguientes interrogantes:

- ¿Cuál es la cuenta puente correcta a utilizar para que exista reciprocidad entre el gasto por transferencia y el ingreso por transferencia con la entrega física del bien?
- ¿Cuándo desde el momento de la compra se define que los bienes adquiridos se van a entregar a una entidad persona jurídica beneficiaria de los bienes sin contraprestación de servicios, se debe utilizar una cuenta puente mientras se realiza la entrega formal de los bienes o se debe afectar directamente el gasto por subvenciones?
- ¿Cuándo desde el momento de la compra se define que los bienes adquiridos se van a entregar a la comunidad en general personas naturales beneficiarias de los bienes sin contraprestación de servicios, se debe utilizar una cuenta puente mientras se realiza la entrega formal de los bienes o se debe afectar directamente el gasto público social?"

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual a considerar por las entidades de Gobierno que deben aplicar la Resolución N° 533 de 2015, define los activos como:

### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma relacionada con los Inventarios contenida en el Anexo de la Resolución N° 425 de 2019 determina:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.4. Reconocimiento en el resultado

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.



## 9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Los bienes adquiridos por la entidad con la intención de ser entregados a otra entidad pública, a una entidad sin ánimo de lucro o a la comunidad en general, deberán reconocerse como Inventarios, pues aunque la intención que se tenía con los activos no era para la prestación de servicios o con fines administrativos, no hubo transferencia plena de recursos financieros desde el comienzo del proceso, sino que opera una entrega de bienes una vez adquiridos, cuyos recursos están bajo la tutela de la Entidad durante la adquisición, y por lo tanto permanecerán reconocidos como activos mientras la entidad tenga el control de los mismos. Al momento de la entrega se retirarán de la contabilidad reconociendo el gasto respectivo en el resultado del periodo.

De acuerdo con lo anterior, contablemente no es necesario utilizar una cuenta puente mientras se realiza la entrega formal de los bienes a un tercero, ya sea otra entidad persona jurídica o la comunidad en general, basta con mantener el activo registrado como inventario hasta que se distribuya el bien, momento en el cual se afectará el gasto según la naturaleza de la transacción.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017861 DEL 02-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las tasas pagadas a las Corporaciones Autónomas Regionales, por la utilización de aguas procedentes de fuentes naturales, como componente del costo de adquisición de materias primas para la producción aguas tratadas.

Doctor  
DANIEL ANDRES SOSA GONZALEZ  
Contador  
Empucol E.S.P.  
El Colegio, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500016022, el día 18 de marzo de 2020, mediante la cual consulta lo siguiente:

Empucol E.S.P. potabiliza el agua tomada de una fuente natural, por la cual paga derechos a la corporación autónoma respectiva, considerando contablemente este bien como inventario de materia prima. Posteriormente, cuando el agua es tratada, la entidad le carga los costos en los que incurre para obtener el producto terminado que comercializa.

De acuerdo con esto, Empucol quiere saber si el tratamiento contable es correcto y cuales son las cuentas que debe utilizar.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 99 de 1993, Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones, en su artículo 43, contenido en el Título VII De las rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales, señala:

“Artículo 43°: Tasas por Utilización de Aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

(...)

#### 9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la

determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

#### 9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

13. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas 1505-BIENES PRODUCIDOS, 1512-MATERIAS PRIMAS, 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y 7502-ACUEDUCTO así:

“1505-BIENES PRODUCIDOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El costo de los productos que han terminado su proceso de transformación.

2-El costo de los productos extraídos.

3-El costo de las construcciones terminadas.

4-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1-El costo de las mercancías que se vendan.
- 2-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 3-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con elementos consumidos o utilizados en los bienes producidos. (...)

## 1512-MATERIAS PRIMAS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios.

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El costo de las materias primas adquiridas.
- 2-El valor de las materias primas recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4-El valor de la materia prima devuelta del proceso productivo.

SE ACREDITA CON:

- 1-El costo de materias primas que se trasladen al proceso productivo.
  - 2-El valor de las materias primas devueltas a proveedores.
  - 3-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
  - 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las materias primas adquiridas.
- (...)

## 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta.

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado transitoriamente de los costos acumulados de bienes en etapa de producción para efectos de reporte.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la devolución de los costos de bienes en etapa de producción para continuar su acumulación. (...)

7502-ACUEDUCTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en el abastecimiento, distribución y comercialización del agua apta para el consumo humano.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.

2-El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr).

2-El valor de los materiales que se devuelvan al inventario.

3-El valor de los descuentos y rebajas asociados con elementos consumidos o utilizados en la prestación del servicio.

4-El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al final del periodo contable, contra un débito a la subcuenta Traslado de Costos (Cr).”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación con su consulta:

Tal como lo establecen las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tengan con la intención de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. El costo de adquisición de estos bienes incluye, entre otras cosas, las erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

Para el caso de Empucol E.S.P., los costos incurridos en el procesamiento del agua que proviene de una fuente natural y que requiere ser sometida a tratamiento de potabilización, cumplen con las características para su acumulación como inventarios, debido a que contribuyen a la formación de un activo que posteriormente es objeto de suministro y venta a los usuarios de los servicios de la

Empresa. Por lo tanto, el pago realizado a las Corporaciones Autónomas Regionales por la utilización de Aguas, con base en el artículo 43 de la Ley 99 de 1993, al tratarse de una tasa fijada por el Gobierno Nacional, la cual corresponde a una erogación necesaria para poder acceder al líquido que finalmente será objeto de comercialización, debe reconocerse contablemente como componente de los costos de la producción de aguas tratadas.

Atendiendo a la descripción de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, contenida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el agua proveniente de la fuente natural clasifica como tal, puesto que representa el valor de un elemento adquirido que debe ser sometido a un proceso de transformación para convertirse en un bien final, en este caso en particular agua potable.

Contablemente esto implica, inicialmente, un registro en el débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, y un crédito en la subcuenta 244024-TASAS, de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Al realizar el pago de la Tasa por Utilización de Aguas, la entidad disminuirá la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 244024-TASAS, de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Posteriormente, deben considerarse los costos de transformación en que incurre la entidad para obtener el producto terminado, el cual incluye el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas. Al trasladarse al proceso productivo se registra un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 7502-ACUEDUCTO y un registro en el crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS.

Al acumularse todos los costos en la cuenta 7502-ACUEDUCTO, se registra un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y un crédito a través de la subcuenta 750295-TRASLADO DE COSTOS de la cuenta 7502-ACUEDUCTO.

Cuando los productos han terminado su proceso de transformación se registra un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019081 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedad, planta y equipo Cuentas de orden deudoras-Activos contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas como activo dentro de la información financiera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN

Doctora  
MARÍA CRISTINA QUINTERO QUINTERO  
Directora de Vigilancia Fiscal  
Contraloría General de la República  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018012, del 15 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre la incorporación de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonada en el estado de situación financiera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, en los siguientes términos:

“1. La sección II, título XXI del Decreto 390 de 2016, determina las modalidades que posee la DIAN para la disposición de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas, esto es: venta, donación, asignación, destrucción y/o de residuos, chatarrización y dación en pago.

Una vez iniciado el proceso de aprehensión o decomiso, estas mercancías son registradas en cuentas de orden, como mercancías sin situación jurídica definida. Dado lo anterior, en qué momento se deben incorporar dichos bienes y/o mercancías al Estado de Situación Financiera en la cuenta de Inventarios ¿Cuándo se define su situación jurídica a favor de la Nación? o ¿en el momento en que se define su disposición en cada una de las actividades de venta, donación o asignación?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:



## CONSIDERACIONES

El Decreto 390 de 2016, por el cual se establece la regulación aduanera, sobre las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación, establece:

### “CAPÍTULO II

#### Disposición de mercancías

#### SECCIÓN I

#### Generalidades

Artículo 637. Formas de disposición. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá disponer de las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, mediante la venta, donación, asignación, destrucción y/o gestión de residuos, chatarrización y dación en pago.

Los medios de transporte aéreo, marítimo o fluvial y la maquinaria especializada podrán entregarse en comodato o arrendamiento a las entidades de derecho público, aunque su situación jurídica no se encuentre definida. Con las empresas de derecho privado se podrán celebrar contratos de arrendamiento, previa constitución de una garantía conforme lo señale el Estatuto de Contratación Pública.

La disposición sobre mercancías aprehendidas sólo será posible en los eventos expresamente contemplados en el presente decreto.

No se podrán entregar mercancías, bajo ninguna modalidad de disposición, a las personas a las cuales les fueron aprehendidas o las que aparezcan registradas como consignatarias en el documento de transporte en los eventos de abandono, a menos que se trate de mercancías con características especiales o de mercado restringido, según lo previsto en el reglamento.

Los menajes y equipajes en situación de abandono podrán ser entregados directamente a su propietario, siempre y cuando cancele todos los gastos de transporte, almacenamiento y demás servicios en que incurra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la guarda y custodia de la mercancía.

Artículo 638. Disposición de mercancías aprehendidas. Se podrá disponer de las mercancías aprehendidas, sin perjuicio de la continuidad del correspondiente proceso de decomiso, cuando:

1. Puedan causar daños a otros bienes depositados.
2. Se trate de mercancías perecederas que sean susceptibles de sufrir en un tiempo breve descomposición o merma y/o tengan fecha de vencimiento.
3. Requieran condiciones especiales para su conservación o almacenamiento, de las cuales no se disponga.
4. Tengan restricciones de cualquier tipo, que no hagan posible su comercialización. (...)

## SECCIÓN II

### Modalidades

Artículo 642. Venta. La venta de mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación podrá efectuarse así:

1. Directamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con los procedimientos y mecanismos de enajenación de bienes del Estado previstos en el Estatuto General de Contratación Pública y sus Decretos reglamentarios.
2. A través de promotores, bancas de inversión, martillos, comisionistas de bolsas de bienes y productos o cualquier otro intermediario idóneo, según corresponda al tipo de mercancías a enajenar.

No obstante, para efectos del avalúo comercial de estas mercancías, se aplicará un descuento hasta del 20% respecto de valor comercial establecido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 654 de este estatuto.

Artículo 643. Donación. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá donar las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, en los siguientes casos:

1. Aquella cuya venta afectaría el comercio formal y generaría competencia desleal entre los sectores de la economía formalmente organizados.
2. Cuando las mercancías tengan restricciones, legales o administrativas, o estas hagan imposible o inconveniente su disposición bajo otra modalidad.
3. Cuando su comercialización no haya sido posible por haberse declarado desierto el proceso de venta en dos (2) oportunidades.

Artículo 649. Asignación. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá excepcionalmente, mediante resolución motivada, asignar para su servicio las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, que se requieran para el cumplimiento de sus funciones.

El tratamiento tributario en materia de IVA sobre estas asignaciones será el establecido por el Estatuto Tributario.

Artículo 650. Destrucción, gestión de residuos y chatarrización. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá destruir, chatarrizar o disponer de los residuos generados por mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, cuando se encuentren totalmente dañadas, carezcan de valor comercial, o tengan restricciones que hagan imposible o inconveniente su disposición bajo otra modalidad y en general aquellas que impliquen un alto riesgo para la seguridad o salubridad pública, certificada previamente por la autoridad respectiva y justificada en el acto administrativo que así lo disponga.

Asimismo, podrán ser destruidas, ser objeto de gestión de residuos y chatarrizadas aquellas mercancías cuya comercialización no haya sido posible por haberse declarado desierto el proceso de venta en dos (2) oportunidades, y las cuales hayan sido ofrecidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en donación en dos (2) oportunidades, sin recibir aceptaciones.

Cuando se trate de mercancías en abandono, que se encuentren totalmente dañadas, generen riesgo de seguridad o salubridad pública, cuenten con fecha de vencimiento expirada o cuando las mismas correspondan a las calificadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como mercancía sin valor de comercialización, el operador de comercio exterior en donde se encuentre la mercancía deberá proceder, previa autorización por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a su destrucción y/o gestión de residuos inmediata.

En ningún caso las mercancías señaladas en el inciso anterior podrán ser trasladadas a los recintos de almacenamiento, con los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene contrato, ni generar costos de bodegaje, operación logística, destrucción y/o gestión de residuos a cargo de la entidad. En todo caso, dichos costos deberán ser sufragados por el titular del documento de transporte o por el operador de comercio exterior.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución de carácter general establecerá el procedimiento abreviado de destrucción.

Artículo 651. Dación en pago. Las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación podrán darse en pago por las deudas adquiridas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en desarrollo del proceso de administración y disposición de las mercancías. (...)

### CAPITULO III Devolución de mercancías

Artículo 655. Formas. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deba devolver o entregar mercancías aprehendidas, decomisadas, abandonadas o inmovilizadas a favor de la Nación, bien sea por decisión de la autoridad aduanera, o por decisión jurisdiccional, se atenderán las siguientes disposiciones:

1. Si no se ha dispuesto de la mercancía, se devolverá la misma en el estado en que se encuentre.
2. Si la mercancía ha sido objeto de disposición o se ha perdido, se devolverá el valor consignado en el acta de aprehensión o en el acto administrativo de decomiso, según el caso.” (Subrayado fuera del texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipulan:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

## 1. ACTIVOS CONTINGENTES

### 1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser

prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

“8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las condiciones para el reconocimiento de activos establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, una entidad reconocerá un bien como activo cuando tenga control sobre este y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible

sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

En principio, cuando una entidad incauta o decomisa bienes no los reconoce en los estados financieros, toda vez que no se configura los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno, y por tal razón el registro contable lo efectúa en cuentas de orden deudoras, mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTRINGENTES POR EL CONTRA (CR), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y su destinación.

No obstante, para el caso particular en consulta, en la medida que la DIAN pueda disponer de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, mediante la venta, donación, asignación, destrucción y/o gestión de residuos, chatarrización y dación de pago, o en casos específicos disponerlos para su uso, en los términos expuestos en el Decreto 390 de 2016, se deberá evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento como activo, toda vez que la entidad está adquiriendo todas las facultades inherentes a los bienes, y por tanto podría realizar la incorporación dentro de la información financiera con independencia de que el proceso de decomiso aún no haya finalizado.

Para el efecto, procederá a incorporarlo en la contabilidad por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición, clasificándolo en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza y destinación del mismo. Tratándose de bienes destinados a la venta o para ser distribuidos de forma gratuita deberá reconocerlos como inventarios en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien, o en la subcuenta 151090-Otras Mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA. Los bienes que sean destinados para uso por parte de la DIAN o los bienes muebles que se hayan puesto en arrendamiento, se reconocerán en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del bien en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. El registro crédito se realizará en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Simultáneamente deberá efectuar la reversión de los registros en cuentas de orden.

Por su parte, cuando el proceso de decomiso finalice y por mandato de sentencia judicial las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas deban ingresar al patrimonio de la DIAN, y estas aún se encuentren registradas en cuentas de orden por no configurarse los

criterios de reconocimiento como activo, serán incorporadas al estado de situación financiera en la clasificación que corresponda, según su destinación, contra la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la nación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Simultáneamente se deben reversar las cuentas de orden.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000019561 DEL 27-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Otros activos-Activos biológicos Ingresos-Venta de bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los productos que se generan en la Granja Didáctica Comercial y de los ingresos obtenidos por su venta.

Doctora  
LUZ YINETH ZARTA OSUNA  
Vicerrectora Administrativa  
Institución de Educación Superior-ITFIP  
Espinal, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017282, del 08 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) 4. En desarrollo del cometido estatal y ligado totalmente a la actividad educativa, el ITFIP constituyo una “Granja Didáctica Comercial”, la cual posee instalaciones pecuarias dotadas técnicamente y áreas disponibles para la ejecución de proyectos productivos agrícolas, pecuarios y forestales, con el objeto de fortalecer las prácticas académicas de los diferentes programas que oferta la institución, donde los estudiantes puedan articular los conceptos teóricos con los prácticos con casos reales, productivos, rentables y sostenibles, tributando de igual manera con proyectos de investigación como modalidad de grado y ejecución de pasantías.

Adicionalmente el ITFIP, sustenta su dinámica sobre la base articulada de la Docencia, la Investigación y la Proyección Social, (Resolución 617 de 2010), entendida ésta como la esencia en la resolución de problemas en el entorno mediante la producción de pajillas para la inseminación de cerdas, proyecto que es pertinente en la región y dirigida específicamente a pequeños y medianos productores del entorno.

Dicho lo anterior, me permito solicitar concepto, respecto al manejo de los siguientes aspectos:

- Tratamiento contable de los productos que se generan en la Granja Didáctica Comercial, como resultante de un proceso netamente académico y no comercial.
- Tratamiento contable de los ingresos, dado que estos productos necesariamente deben venderse teniendo en cuenta sus características, ya que, de acuerdo con las épocas del año, edad de semovientes y los ejercicios académicos, se pueden obtener huevos, pollos, porcinos, vacunos, mangos, entre otros.

Finalmente, se indica que dentro de los análisis que se han realizado al interior de la Institución, se conciben estos ingresos como una recuperación del ejercicio académico, que en definitiva es el cometido estatal del ITFIP.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, entre otros, el siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 de 2019 y sus modificaciones, indica:

### “9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

## 17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

### 17.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

3. La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agropecuarios son los productos que se obtienen de los activos biológicos de la entidad.

4. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

5. Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocerán como gasto en el resultado del periodo si el activo biológico se mide a valor de mercado menos los costos de disposición o al costo de reposición. En caso de que se mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación incrementarán su valor.

6. Los productos agropecuarios que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocerán, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico.

## 17.2. Medición inicial

7. Un activo biológico se medirá al valor de mercado menos los costos de disposición. La diferencia entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el precio de compra del activo biológico se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Los demás costos asociados con la transacción se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

8. Si el valor de mercado no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la entidad medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición. (...)

## 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos."  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

La entidad deberá aplicar, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre la forma, el cual establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, con el fin de que la información financiera sea relevante y represente fielmente los hechos económicos y, de esta manera, sea útil a los diferentes usuarios.

Por lo tanto, en la medida que los productos generados en la Granja Didáctica Comercial se tengan con la intención de vender o distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, se deberán reconocer como inventarios en la subcuenta y cuenta que incumba del grupo 15-INVENTARIOS. No obstante, si se trata de animales vivos o plantas que se empleen en el desarrollo de actividades agropecuarias, los cuales se tengan con el fin de vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios se reconocerán como activos biológicos en la subcuenta que concierna de la cuenta 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN, 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN o 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, según corresponda.

Adicionalmente, la entidad deberá evaluar si los animales porcinos o vacunos, mencionados en su consulta, destinados para fines de docencia e investigación son parte de la granja didáctica comercial por un periodo superior a 12 meses y no esperan venderlos o

distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, porque de ser así, estos se reconocerán como propiedad, planta y equipo.

Las plantas productoras, las cuales son empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, también se clasificarán como propiedad, planta y equipo.

Ahora bien, los recursos obtenidos por la venta de los productos generados en la Granja Didáctica Comercial se deberán reconocer como ingresos con contraprestación de la entidad en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 42-VENTA DE BIENES, a la luz de lo contemplado en la norma de Ingresos con contraprestación, siempre que sea probable que el recurso ingrese a la entidad y que este tenga una medición fiable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020521 DEL 19-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Otros activos Gastos-Transferencias y subvenciones Gasto público social
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las obras de construcción como Inventarios Deterioro de inventarios Corrección de errores de periodos contables anteriores

Doctora  
INÉS M. ESCOBAR B.  
Revisora Fiscal  
Corporación Autónoma Regional de Caldas  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500019632, del 27 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“1. En cumplimiento de la Ley 99 de 1993 y los Estatutos de la Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS, fuimos nombrados por la Asamblea Corporativa, como Revisoría Fiscal, para la vigencia 2020, cuya función está orientada a velar por la razonabilidad de los Estados Financieros de la entidad, que estén acorde con las normas de contabilidad generalmente aceptadas. En general, porque se lleva a cabo el cumplimiento de las normas legales vigentes.

2. La consulta se genera en razón a que encontramos en los Estados Financieros de la entidad que auditamos, inventarios de varios periodos que representan más del 50% del valor del patrimonio de la entidad, y que corresponden a obras que no constituyen activos, por no reunir los requisitos para ello de acuerdo a las normas vigentes. Se trata en su mayoría, de obras de construcción de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias.

3. Encontramos que se han venido presentando correcciones materiales en los balances, con base en las cuales la Contraloría, según visita realizada para la vigencia 2018 dio opinión negativa.

4. Consideramos que las incorrecciones materiales que se han venido presentado es por la falta de claridad en el manejo contable de los tipos de obras que deben dar la vuelta previamente por la cuentas de inventarios.

5. Nuestra consulta va orientada básicamente a la construcción de obras, como la de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias que realizan las Corporaciones Autónomas como parte de su gestión misional de acuerdo a la Ley 99 de 1993.

6. Entendemos que cuando ese tipo de obras se hacen, como construcción de un activo o como parte de la construcción de un activo, para entregar a la comunidad o a otra entidad, se aplicaría el procedimiento de registrar en Inventarios y una vez terminada y entregados los activos, se registrarían en la Corporación las cuentas de gastos correspondientes, dependiendo de si son para entregar a una entidad territorial, a una empresa o a la comunidad.

7. La pregunta es, si, cuando las obras, en nuestro caso, la construcción de taludes y manejo de aguas lluvias, se hace como parte del objeto misional de la Corporación, con el objeto de mitigar los riesgos causados, en la mayoría de los casos, por la ola invernal, dada la topografía de nuestro Departamento, también tendrían que dar la vuelta por inventarios antes de afectar la cuenta de Gasto público Social?

8. Entendemos que si se lleva a la cuenta de gastos en la medida en que se ejecuten este tipo de obras, y, por una consulta de los estados financieros, el usuario de la información contable conozca la situación financiera real de la Corporación, y adicionalmente, de ser necesario, llevarse el control por cuentas de orden, cuando la obra cubra varios periodos, tal como lo entiendo a partir de lo descrito en el numeral 1 del concepto N° 20192000010691 del 19-03-2019 de la Contaduría General de la Nación:

“1. Al no cumplirse los criterios para reconocer un activo, deberá registrarse un gasto tal como se señaló anteriormente, y alternamente durante la construcción de la obra puede llevarse el control e cuentas de orden. (..) (Sic)

9. Adicionalmente, se podría dar el mismo tratamiento, de no dar la vuelta por inventarios, a las obras que se ejecuten, bajo la modalidad de Recursos Entregados en Administración, en los casos en que su ejecución NO constituya UN ACTIVO para ninguna de las partes involucradas en el proceso?

10. Concretamente, en qué casos se podría dar la imputación directamente al gasto, sin dar la vuelta por inventarios?”



Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 99 del 22 de diciembre de 1993, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones, en el artículo 31, del Título VI, prescribe:

“ARTICULO 31. Funciones. Las Corporaciones Autónomas Regionales ejercerán las siguientes funciones:

1) Ejecutar las políticas, planes y programas nacionales en materia ambiental definidos por la ley aprobatoria del Plan Nacional de Desarrollo y del Plan Nacional de Inversiones o por el Ministerio del Medio Ambiente, así como los del orden regional que le hayan sido confiados conforme a la ley, dentro del ámbito de su jurisdicción; (...)

20) Ejecutar, administrar, operar y mantener en coordinación con las entidades territoriales, proyectos, programas de desarrollo sostenible y obras de infraestructura cuya realización sea necesaria para la defensa y protección o para la descontaminación o recuperación del medio ambiente y los recursos naturales renovables; (...)

23) Realizar actividades de análisis, seguimiento, prevención y control de desastres, en coordinación con las demás autoridades competentes, y asistirles en los aspectos medioambientales en la prevención y atención de emergencias y desastres; adelantar con las administraciones municipales o distritales programas de adecuación de áreas urbanas en zonas de alto riesgo, tales como control de erosión, manejo de cauces y reforestación; (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible.

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, establece lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los criterios para el reconocimiento de un bien como inventario, propiedad, planta y equipo y bien de uso público, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, se indica:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

## 11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargable.(...)” (Subrayados fuera de texto)

Sobre la medición de los inventarios, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

#### 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición. (...)

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

La norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.3 Corrección de errores, establece:

“21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)

#### 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación. (...)

#### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias. (...)

#### 5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

#### 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad. “(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Es importante señalar que, de conformidad con las condiciones establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, una entidad reconocerá un bien como activo cuando tenga control sobre este y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Cuando un bien cumple los criterios para reconocerlo como activo, la clasificación de este en las cuentas de balance se realizará de acuerdo a su naturaleza, uso o destinación. Por ejemplo, aquellos bienes empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, se clasificarán como propiedad, planta y equipo; aquellos terrenos y edificaciones destinadas a generar rentas, plusvalías, o ambas, a condiciones de mercado, se clasificarán como propiedades de inversión; los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad, se clasificarán como bienes de uso público; y, los bienes que se tengan para comercializarse en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, se clasificarán como inventarios.

Si sobre los bienes construidos o adquiridos la entidad no tiene control, no asume riesgos ni pasivos asociados al mismo y no espera un potencial de servicios no se registrarán como activo, estos se reconocerán directamente en el gasto.

Atendiendo las diferentes situaciones que se pueden presentar, a continuación se establecen algunos lineamientos para el tratamiento contable de las obras de construcción:

#### a. Reconocimiento contable de las construcciones

Las obras a cargo de la Corporación Autónoma Regional de Caldas, en adelante Corpocaldas, en cumplimiento de sus funciones, en especial las consagradas en los numerales 1, 20 y 23 del artículo 31 de la Ley 99 de 1993, con el fin de entregarlas sin ninguna contraprestación a la comunidad o a otras entidades públicas, se reconocerán por Corpocaldas en la etapa de construcción como inventarios en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Al finalizar las construcciones, Corpocaldas las reclasificará a la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS.

Con la entrega de las obras de infraestructura, momento en el cual se transfiere el control, los riesgos y el potencial de servicios asociados al bien, se disminuirá la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, afectando el gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entrega sea efectuada a una entidad de gobierno; en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entrega sea realizada a una empresa; o, en la subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de la cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, cuando sean entregadas directamente a la comunidad para la solución de las necesidades básicas insatisfechas, como lo son saneamiento ambiental, agua potable y medio ambiente, orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

#### b. Reconocimiento de las construcciones ejecutadas a través de la administración de recursos

Cuando se entreguen recursos en administración y sea la entidad administradora la encargada de la supervisión de la construcción de los bienes, los avances de obra se reconocerán dentro de la información financiera de Corpocaldas en la medida que se realicen las entregas, en las condiciones y plazos pactados en el acto jurídico celebrado, afectando la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, y disminuyendo el valor de los recursos entregados en administración en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si las entregas parciales son realizadas directamente al beneficiario por parte de la entidad administradora de los recursos y Corpocaldas se desprende del control, entonces reconocerá el gasto en la subcuenta y cuenta que corresponda, según se planteó en el literal



anterior, contra la disminución de los recursos en administración. Por su parte, la entidad que recibe los avances parciales de obra, los incorporará como activo dentro de su información financiera.

Cuando en el acto jurídico se pacte una única entrega del bien en condiciones de uso al final del plazo convenido, reconocerá la obra en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, si el bien es recibido por Corpocaldas antes de ser entregado al beneficiario final, o en la subcuenta y cuenta del gasto que corresponda si la entidad administradora de los recursos es quien entrega directamente el bien al tercero beneficiario.

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión por parte de los usuarios, de las cifras contenidas en los estados financieros.

#### c. Transferencia de recursos para la ejecución de un proyecto de construcción

Cuando Corpocaldas en el desarrollo de su objeto social entregue recursos para que la entidad receptora desarrolle por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines de un proyecto de construcción, transfiriendo el control y los riesgos asociados a los recursos, reconocerá este hecho en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la receptora es una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si es una empresa.

#### d. Deterioro de los inventarios

En la medida que los bienes de los que trata la consulta cumplan con los criterios para ser reconocidos como inventarios al esperar distribuirlos de forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, estos deberán medirse inicialmente por el costo de construcción.

Con posterioridad al reconocimiento, estos inventarios se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición, en cuyo caso este último sea inferior se constituirá un deterioro del valor y se reconocerá con un débito en la subcuenta 535002-Mercancías en existencias de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR).

#### d. Errores en la información financiera

La entidad deberá implementar los procesos y controles necesarios para garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. De esta manera, y en cumplimiento del principio de devengo, una vez se realice las entregas de las obras al beneficiario, Corpocaldas reconocerá oportunamente la salida del activo y el gasto correspondiente, y así reflejar la realidad financiera en la información.

En el entendido que, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información, cuando Corpocaldas mantenga en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS bienes que hayan sido entregados al beneficiario en periodos contables anteriores, deberá corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022631 DEL 16-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los terrenos que se adquieren y las construcciones que se contratan para distribuir a título gratuito, así como de su entrega. Reconocimiento de predios adquiridos que aún están en proceso de legalización y formalización. Tratamiento contable de los terrenos que son puestos a disposición del Fondo, sin entregar los derechos de propiedad por parte de municipios y entes territoriales. Definición del mecanismo que se debe adoptar para el reconocimiento de las obras entregadas por parte de las entidades beneficiarias.

Doctor  
LEONARDO NIÑO ROCHA  
Asesor I -Contador  
Fondo Adaptación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022742, el día 11 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Naturaleza jurídica

El Fondo Adaptación fue creado mediante Decreto 4819 del 29 de diciembre de 2010, como una entidad descentralizada del orden nacional, con personería jurídica, autonomía presupuestal y financiera, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De igual manera en el párrafo 1º del artículo 5º dispone la constitución de un patrimonio autónomo para el manejo de los recursos (de inversión) de la entidad, el cual indica: “Los recursos de que trata el presente artículo serán administrados por el Fondo a través de los

patrimonios autónomos que se constituyan para tal fin, en los términos y condiciones que reglamente el Gobierno Nacional. Estos recursos serán inembargables”.

#### Funciones de cometido estatal

El Fondo Adaptación tiene como finalidad la identificación, estructuración y gestión de proyectos, ejecución de procesos contractuales, disposición y transferencia de recursos para la recuperación, construcción y reconstrucción de la infraestructura de transporte, telecomunicaciones, ambiente, agricultura, servicios públicos, vivienda, educación, salud, acueductos y alcantarillados, humedales, zonas inundables, estratégicas, rehabilitación económica de sectores agrícolas, ganaderos y pecuarios afectados por la ola invernal y demás acciones que se requieran con ocasión del fenómeno de “La Niña”, así como para impedir definitivamente la prolongación de sus efectos, tendientes a la mitigación y prevención de riesgos y a la protección en lo sucesivo, de la población de las amenazas económicas, sociales y ambientales.

#### Principales productos del Fondo

El Fondo, en cumplimiento de objeto social desarrolla obras y bienes que impactan sectores como el de transporte, educación, vivienda, salud y medio ambiente, las siguientes son las obras que el Fondo desarrolla:

- Viviendas
- Hospitales
- Vías
- Puentes
- Acueductos y Saneamiento Básico
- Colegios
- Radares
- Vías
- POMCAS (Planes de Manejo y Ordenamiento de Cuencas)

En el proceso de la ejecución de obras, el Fondo adquiere terrenos que serán finalmente entregados de manera gratuita a los diferentes beneficiarios dentro de los que se encuentran entidades del Gobierno y comunidad en general.

El Fondo Adaptación, como ejecutor de las obras adelantadas en beneficio de la comunidad y en cumplimiento de las funciones legalmente a su cargo, transfiere a título gratuito a los entes territoriales los predios adquiridos en el marco de la gestión predial del Macroproyecto del Canal del Dique, dicho macroproyecto tiene impacto medio ambiental.

#### Solicitud de aclaración de la metodología contable

Si bien la entidad ha venido registrando algunos bienes en las cuentas contables correspondientes (inventarios), bajo los lineamientos de la Resolución 533 y con base en las diferentes mesas de trabajo realizadas con la Contaduría General de la Nación, atentamente solicitamos su concepto a los siguientes interrogantes:

1-¿Cuál es el tratamiento contable para las obras en curso contratadas por el Fondo Adaptación, durante los periodos de ejecución de estas?

2-Una vez culminadas las obras, ¿cuál es el tratamiento contable de los bienes hasta su entrega?

3-¿Cómo deben catalogarse los predios (terrenos) adquiridos por el Fondo y que van a ser entregados a gratuidad?

4-¿Cuál es el tratamiento contable para los predios que obtiene el Fondo para el desarrollo de su objeto social, pero que aún se encuentran en proceso de legalización y formalización?

5-¿Qué tratamiento contable se le debe dar a los terrenos que son propiedad de los municipios o de los entes territoriales, y sin perder los derechos de la propiedad, son puestos a disposición del Fondo para el desarrollo de obras que posteriormente van a ser entregadas a gratuidad a ellos mismos?

6-Teniendo en cuenta que el espacio público está catalogado como:

“El espacio público está conformado por el conjunto de los siguientes elementos constitutivos y complementarios:

#### 1. Elementos constitutivos

1.1.2.2 Elementos artificiales o contruidos, relacionados con corrientes de agua, tales como: canales de desagüe, alcantarillas, aliviaderos, diques, presas, represas, rondas hídricas, zonas de manejo y protección ambiental, y relacionados con cuerpos de agua tales como: embalses, lagos, muelles, puertos, tajamares, rompeolas, escolleras, rondas hídricas, zonas de manejo y protección ambiental (...).”

¿Las obras de este tipo deben ser catalogadas como inventarios hasta la entrega de estas a los territorios?

7-¿Cuál es el mecanismo que debe adoptar el Fondo para garantizar la incorporación de las obras al activo de las entidades beneficiarias de estas obras?

8-¿En qué momento el Fondo reconocerá como Gasto Público Social por la entrega de estas obras?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

### “4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad

de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

#### 6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

### 9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

#### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.



### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización. (...)

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

### 9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

#### 9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

13. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda. (...)

### 9.4. Reconocimiento en el resultado (...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien. (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...)

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

#### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...)

#### 1.3.2. Medición (...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “1505-BIENES PRODUCIDOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación.

#### 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)

#### 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o para distribuirlos sin contraprestación.

#### 1525-EN TRÁNSITO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las erogaciones efectuadas para la adquisición de mercancías, materias primas, materiales y suministros, que no están disponibles para ser utilizados por

encontrarse en procesos de importación, trámite, transporte, legalización o entrega, a cargo de los proveedores o terceros responsables.

#### 1605-TERRENOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.

#### 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

#### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

#### 5424-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

#### 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud,

educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad para su salvaguarda o custodia. (...)” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, me permito responder sus inquietudes a continuación:

1-¿Cuál es el tratamiento contable para las obras en curso contratadas por el Fondo Adaptación, durante los periodos de ejecución de estas?

Las obras que se encuentren contratadas por el Fondo para ser entregadas en cumplimiento de sus funciones a otras entidades públicas o a la comunidad sin ninguna contraprestación, serán reconocidas como parte de los inventarios del Fondo, dado que cumple con la definición estipulada en el Marco Normativo, reconocimiento que se mantendrá hasta tanto se realice la entrega de estos bienes.

Para el caso de las obras que se encuentren en construcción, estas deben ser reconocidas en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el monto de los recursos que han sido empleados durante su ejecución.

2-Una vez culminadas las obras, ¿cuál es el tratamiento contable de los bienes hasta su entrega?

Finalizada la construcción de las obras, estas deben ser reclasificadas a la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su transferencia a una entidad pública o a la comunidad.

3-¿Cómo deben catalogarse los predios adquiridos por el Fondo y que van a ser entregados a gratuidad?

Los terrenos que el Fondo adquiera con la finalidad de ser entregados de forma gratuita a otra entidad pública o a la comunidad, también deben ser reconocidos como parte de los inventarios de la entidad, para lo cual serán registrados en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, cuenta en la que permanecerán hasta que sean transferidos.

4-¿Cuál es el tratamiento contable para los predios que obtiene el Fondo para el desarrollo de su objeto social, pero que aún se encuentran en proceso de legalización y formalización?

Si los predios cumplen con la definición de activo señalada en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Fondo deberá reconocerlos en sus estados financieros, independientemente de que no se haya finalizado el proceso de legalización y formalización.

Para ello, deberá clasificarlos de acuerdo con la intención que tenga, es decir, si se adquieren con la intención de distribuirse de forma gratuita en el cumplimiento de sus funciones, serán reconocidos como inventarios, como se indica en la pregunta anterior. Pero si se obtienen con la intención de emplearlos para la producción o suministro de bienes, para propósitos administrativos, o para arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, y se prevé usarlos durante más de 12 meses, los reconocerá como parte de las propiedades, planta y equipo del Fondo, registrándolos en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS.

5-¿Qué tratamiento contable se le debe dar a los terrenos que son propiedad de los municipios o de los entes territoriales, y sin perder los derechos de la propiedad, son puestos a disposición del Fondo para el desarrollo de obras que posteriormente van a ser entregadas a gratuidad a ellos mismos?

El Fondo seguirá una de las siguientes opciones para el reconocimiento de los terrenos, según corresponda a la realidad del suceso:

-Solamente para el caso en que los municipios o entes territoriales transfieran el control de los terrenos, así como los riesgos y beneficios asociados, es decir, otorguen al Fondo el derecho a usar el bien, la capacidad de ceder el uso a un tercero, la capacidad de convertir los terrenos en efectivo a través de su disposición, beneficiarse por la revalorización o recibir flujos de efectivo, y obtener el potencial de servicios de los mismos, corresponderá al Fondo reconocerlos como parte de sus activos en los estados financieros, independientemente de que las otras entidades mantengan la titularidad jurídica.

Para ello, y teniendo en cuenta que la intención con los terrenos sería entregarlos posteriormente a título gratuito, el Fondo los reconocerá debitando la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de mercado del activo y, en su ausencia, por el costo de reposición, de acuerdo

con la Norma de ingresos recibidos sin contraprestación. Discrecionalmente, la entidad que entrega los terrenos podrá reconocerlos en cuentas de orden, a fin de mantener un control administrativo de los mismos.

-Si la entrega de los terrenos por parte de los municipios o entes territoriales es solamente de manera circunstancial y transitoria, para el mero propósito del proceso de construcción de la obra y por cuya tenencia no se generará algún tipo de beneficio o potencial de servicio para el Fondo, esta entidad no procederá al registro de los terrenos en sus estados financieros, pero podrá reconocerlos en cuentas de orden con la finalidad de efectuar control, para lo cual, debitará la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

6-En relación con el espacio público, ¿las obras de este tipo deben ser catalogadas como inventarios hasta la entrega de estas a los territorios?

Efectivamente las obras de construcción de elementos relacionados con corrientes de agua que se vayan a entregar a título gratuito a las entidades públicas, se reconocerán como inventarios por cuanto se cumple esta condición del Marco Normativo. También se mantendrán en esta clasificación si la intención del Fondo es transformarlos o consumirlos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, distribuirlos a precios de no mercado o comercializarlos a precio de mercado.

7-¿Cuál es el mecanismo que debe adoptar el Fondo para garantizar la incorporación de las obras al activo de las entidades beneficiarias de estas obras?

La CGN no es la entidad pertinente para determinar las acciones administrativas y jurídicas que se requieren para garantizar el registro de las obras por parte de las entidades públicas, estas gestiones corresponden a asuntos de índole propio del quehacer de las entidades partícipes.

8-¿En qué momento el Fondo reconocerá como Gasto Público Social por la entrega de estas obras?

Solamente cuando los bienes son entregados de forma directa y destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas, de acuerdo con la descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, el Fondo reconocerá la entrega en la subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de la cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000022841 DEL 16-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingresos -Venta de bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cultivos transitorios destinados a la investigación agropecuaria y las cosechas e ingresos obtenidos de los mismos. Reconocimiento de plantaciones que existían antes de la fecha de transición al nuevo marco normativo y que no fueron incluidas en los saldos iniciales, así como los productos e ingresos derivados de las mismas. Reconocimiento de los nacimientos obtenidos de animales destinados a la investigación. Deterioro de valor de inventarios con rotación nula. Aplicación del principio de materialidad para determinar los inventarios sobre los cuales realizar la evaluación de deterioro.

Doctor  
**JAIRO FONSECA GONZÁLEZ**  
 Contador General  
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria -AGROSAVIA  
 Mosquera, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024222, el día 20 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“1. En el desarrollo de las actividades de la Corporación se realizan cultivos con el carácter de transitorios. Es decir, que la vida útil estimada de los mismos es inferior a doce meses. Resultado del desarrollo biológico de estos activos se obtienen cosechas de estos cultivos que puede (Sic) ser vendidas a terceros generando ingresos con contraprestación a favor de la Corporación. (...)

Cabe resaltar que para La Corporación no son activos biológicos toda vez que la finalidad de estos no es la actividad agropecuaria, sino que son utilizados con fines de investigación, y

sus cosechas en ocasiones pueden ser comercializadas generando un ingreso con contraprestación (a modo de “aprovechamiento”) sin que la intención principal de estos activos sea el desarrollo de la actividad agropecuaria.

Por lo tanto, estos cultivos transitorios no cumplen con las características para ser reconocidos como activo biológico. ¿Podría la entidad reconocerlos como Propiedad, planta y equipo por la particularidad de estos cultivos? Si no deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, ¿Deben reconocerse los inventarios en el punto de cosecha al valor de mercado menos costos de disposición toda vez que en los términos de la norma y la realidad de la entidad éstos no se separan de un activo biológico, o deben ser reconocidos como un gasto en el resultado y en el momento de la venta como un ingreso en donde si ha cambiado el período sino hay costo asociado?

2. En el momento de elaboración de saldos iniciales se realizó un avalúo de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, en donde las plantaciones cuyo valor determinado mediante el avalúo que no cumplían el criterio de materialidad (de conformidad con lo establecido en la política contable de 2 SMMLV) o que como resultado del avalúo técnico el valor de estos era negativo. Los activos con estas condiciones no se incorporaron a los Estados Financieros en saldos iniciales, es decir, el 01 de enero de 2018. Sin embargo, algunos de estos activos (plantaciones o cultivos) como parte de su desarrollo biológico han generado cosechas, que pueden generar ingresos con contraprestación para la Corporación.

Al igual que en el numeral anterior y por las mismas razones estos activos (plantaciones o cultivos) no son considerados activos biológicos.

¿Existe algún criterio a la luz del nuevo marco normativo para incorporar estas plantaciones con posterioridad a la elaboración de saldos iniciales? ¿Cómo debería AGROSAVIA reconocer la cosecha y los ingresos derivados de esta transacción?

La anterior pregunta en aras de dar cumplimiento al principio de asociación consignado en el Marco Conceptual.

3. La Corporación posee semovientes clasificados como propiedades, planta y equipo ya que su finalidad es la investigación. De estos semovientes pueden ocurrir nacimientos como parte del desarrollo biológico de estos. Por lo que preguntamos ¿Cómo deben reconocerse estos nacimientos contablemente?

4. (...) AGROSAVIA tiene reconocidos en sus inventarios una gran cantidad de referencias de distintas naturalezas, por lo que realizar el cálculo del valor de reposición o del valor neto

de realización (según corresponda) para todas las referencias de la Entidad implica un costo y esfuerzo desproporcionado.

Por lo anterior, queremos validar si ¿la CGN en la aplicación del Marco Normativo considera una correcta aplicación realizar estas estimaciones para las referencias (o grupos de referencias) que presentan una rotación de inventarios nula? Entendiéndose el concepto de rotación de inventarios como el número de veces que el inventario es consumido dentro del periodo o vigencia. Es decir, que los inventarios con una rotación nula no se consumen en el periodo de evaluación.

¿Podría establecer la entidad un criterio de materialidad para la aplicación del deterioro de inventarios? Ya que, en línea con la característica fundamental de relevancia, la información financiera se considera relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, y el deterioro de referencias de menor valor podría no resultar significativo para la toma de decisiones, teniendo en cuenta el costo y esfuerzo desproporcionado que implica su cálculo.”

Adicionalmente, mediante correo electrónico del pasado 10 de junio de 2020, se solicitó aclaración sobre el reconocimiento de los cultivos, plantaciones, cosechas e ingresos de los puntos 1 y 2 de su consulta, a lo cual respondió:

“... con relación a las (Sic) cultivos transitorios (punto 1) si (Sic) se han realizado ventas de los productos cosechados en años anteriores al 2020. En este caso se da de baja el bien reconocido como PPyE contra un gasto y se reconoce un inventario por la cosecha a valor de mercado contra un ingreso sin contraprestación.

En el caso de las plantaciones agrícolas perennes (Ciclo productivo mayor a un año) y que son reconocidas en la cuenta contable de Propiedades, planta y equipo, si (Sic) se han realizado ventas en los años anteriores al 2020. En este caso los frutos de las mismas son reconocidos como inventario contra ingresos sin contraprestación.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, establece:

### **“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.  
(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no

ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo." (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:



## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

## 9. INVENTARIOS

## 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

(…)

## 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

21. Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el costo de reposición cuando la disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

22. El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del

deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

24. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.

(...)

#### 9.5. Baja en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

## 17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

### 17.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

3. La transformación biológica de los activos comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Los productos agropecuarios son los productos que se obtienen de los activos biológicos de la entidad.

4. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

(...)

6. Los productos agropecuarios que provengan de los activos biológicos o plantas productoras se reconocerán, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico.

### 17.2. Medición inicial

(...)

10. Los productos agropecuarios se medirán, en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, al valor de mercado menos los costos de disposición. Este valor será el costo por el cual se reconocerá el producto agropecuario trasladado al inventario y se contabilizará como un menor valor del activo biológico del cual procede. En caso de que el producto agropecuario provenga de un activo biológico medido al costo, el producto agropecuario que se reconozca como inventario afectará el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

### 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

##### 2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. Los gastos, junto con las garantías y otros costos en los que se incurra tras la entrega de los bienes, podrán medirse con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos se hayan cumplido. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad, en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO  
(...)”

## 1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual destina el activo; obtiene sustancialmente el potencial de servicio o los beneficios económicos que se espera fluyan del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar necesariamente flujos de efectivo.

(...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)

### 1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor

inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.”

(Subrayado fuera de texto)

Los Estatutos de la Corporación colombiana de investigación agropecuaria (AGROSAVIA) del 17 de mayo de 2018, establecen:

“Artículo 5. PROPÓSITOS:

La CORPORACIÓN tendrá los siguientes propósitos:

a. Trabajar en la generación de oferta tecnológica (conocimiento, tecnologías, productos y servicios tecnológicos), a través de la investigación científica, el desarrollo tecnológico, la adaptación de tecnologías, la transferencia, la asesoría y la prestación de servicios relacionados, conexos y/o derivados de sus propósitos, entre otros, los de laboratorio, en sus centros de investigación y sedes.

b. Contribuir en la generación del cambio técnico en el sector agropecuario a través de la vinculación de la oferta tecnológica propia y la socialización de la de otros actores del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agropecuaria, SNCTA, con el fin de mejorar la competitividad de la producción, la equidad en la distribución de los beneficios de la oferta tecnológica, la sostenibilidad en el uso de los recursos naturales, y la seguridad alimentaria contribuyendo a elevar la calidad de vida de la población.



- c. Apoyar e implementar procesos de investigación, desarrollo e innovación para el sector agropecuario que permitan aumentar la capacidad científica y tecnológica del país.
- d. Apoyar e implementar acciones de investigación en conservación, caracterización y uso adecuado para el sector agropecuario colombiano, de los recursos biológicos que conforman los denominados Bancos de Germoplasma de la Nación en cabeza del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, MADR.
- e. Promover y desarrollar acciones que movilicen las capacidades de los actores del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos, tendientes a la generación del cambio técnico en el sector agropecuario.
- f. Proponer y apoyar la implementación de políticas y estrategias de investigación y desarrollo de tecnologías agropecuarias al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y a las demás entidades del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos.
- g. Desarrollar estrategias de formación del recurso humano con la finalidad de capacitar el personal científico, técnico y administrativo para el desarrollo agropecuario y que requiera para el ejercicio de sus actividades.
- h. Dar apoyo logístico y técnico al Instituto Colombiano Agropecuario, ICA, en las labores de prevención y control de problemas fito y zoonosarios, y en las acciones que desarrolle para asegurar la calidad de los insumos agropecuarios.
- i. Promover, ejecutar y apoyar procesos y esquemas de transferencia e innovación tecnológicos.
- j. Promover formas organizacionales, crear empresas o asociarse con otras entidades públicas o privadas para el cumplimiento y desarrollo más eficiente de sus propósitos.
- k. Apoyar al MADR en las tareas propias de la articulación y gestión del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agroindustrial o de sus sustitutos, y de la Agenda Nacional de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación para el sector agropecuario, así como de cualquier otro programa o proyecto a implementar.
- l. Aprovechar eficiente y efectivamente los resultados de sus actividades.
- m. Desarrollar su objeto en forma articulada con todos los actores que integran el Sector Agropecuario Nacional.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### **Sobre el reconocimiento contable de los cultivos transitorios (con existencia inferior a 12 meses) con propósitos de investigación y sus productos agrícolas comercializados:**

Teniendo en cuenta los propósitos señalados en los Estatutos de AGROSAVIA, que la entidad manifiesta que los cultivos transitorios, objeto de su consulta, se tienen con el propósito de realizar actividades de investigación y la normativa contable pública aplicable citada en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Por un lado, como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estos cultivos tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidos como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, deberían ser reconocidos según la norma de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, como los cultivos transitorios no tienen una existencia superior a 12 meses, según lo señala en su consulta, y, en consecuencia, no se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros, entonces no se pueden considerar propiedades, planta y equipo, ya que no se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 1 de la norma de propiedades, planta y equipo.

Por tanto, el reconocimiento contable de los cultivos transitorios utilizados en actividades de investigación se debe realizar como un gasto en el resultado del periodo, toda vez que tales cultivos no superen los 12 meses de existencia y no se espere obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro. Asimismo, es pertinente aclarar que los terrenos en los que se realizan dichos cultivos deben permanecer reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

Por otro lado, los productos obtenidos ocasionalmente del desarrollo biológico de dichos cultivos transitorios deben ser reconocidos como inventarios, una vez se hayan separado del cultivo y siempre que se espere comercializarlos, distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado o utilizarlos en el curso normal de su operación para la fabricación de productos o la prestación de servicios. Como contrapartida, se registra un crédito en el gasto reconocido por el cultivo transitorio, si el cultivo se reconoce en el mismo periodo, o en el ingreso sin contraprestación del periodo, si el cultivo se reconoció en periodos anteriores, por el valor de mercado menos los costos de disposición.

Una vez se efectúe la venta de dicho inventario, AGROSAVIA debe reconocer el ingreso con contraprestación correspondiente, cuya contrapartida debe ser la cuenta por cobrar respectiva. Simultáneamente, atendiendo al principio de asociación, se debe reconocer el

costo de ventas correspondiente, como contrapartida a la baja en cuentas del inventario reconocido en el párrafo anterior.

**Sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos.**

Como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estas plantaciones tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidas como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, debían ser reconocidas según la norma de propiedades, planta y equipo.

En este sentido, AGROSAVIA debe evaluar cuál de los siguientes dos escenarios se presenta en relación con el reconocimiento de las plantaciones objeto de su consulta y seguir el procedimiento señalado que corresponda:

1. Si agotadas las tres opciones de medición para la determinación del saldo inicial de las plantaciones en cuestión, establecidas en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, tales plantaciones no cumplieron el criterio de reconocimiento relacionado con su medición fiable a la fecha de transición, entonces se debió revelar en las notas al estado de situación financiera de apertura lo correspondiente a la existencia de dichas plantaciones y los motivos por los cuales no se presentan en los saldos de la propiedad, planta y equipo.

Únicamente en el caso particular de esta consulta, si durante algún periodo posterior a la fecha de transición se puede realizar la medición fiable, entonces se debe reconocer como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo. Adicionalmente, a partir de la fecha de reconocimiento de las plantaciones, se deben reconocer los productos obtenidos como inventarios, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta del inventario, debe reconocer el ingreso con contraprestación por la venta de bienes, cuya contrapartida es la cuenta por cobrar. Asimismo, en aplicación del principio de asociación, la entidad debe reconocer el costo de ventas relacionado con el ingreso obtenido, cuya contrapartida es la baja en cuentas del inventario reconocido anteriormente.

2. Si no se presenta el escenario anterior, es decir, existían las condiciones para realizar la medición fiable de las plantaciones durante el proceso de transición y AGROSAVIA incurrió en un error al no realizarla, entonces se debe corregir el error atendiendo a la norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente en lo establecido sobre la corrección del error en el periodo actual y, en caso de ser material el error, la reexpresión de los estados financieros. Para el reconocimiento de las plantaciones, se debe realizar el registro débito en la subcuenta

161003-De investigación y educación, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES Y PLANTAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, en este escenario, los productos obtenidos de estas plantaciones se deben reconocer como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo en el que se realiza la cosecha, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta, la entidad debe reconocer la cuenta por cobrar, cuya contrapartida es el ingreso con contraprestación del periodo en el que se realiza la venta; así como la baja en cuentas del inventario reconocido previamente, cuya contrapartida es el costo de ventas del periodo en el que se realiza la venta.

Ahora bien, en este escenario, si las cosechas y las ventas de los productos obtenidos de estas plantaciones en periodos anteriores no fueron reconocidas en el periodo de realización, entonces la entidad debe realizar los registros descritos en el párrafo anterior contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en lugar de las cuentas de ingresos y costos de ventas del periodo actual.

#### **Sobre el reconocimiento de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes que se utilizan para actividades de investigación:**

Teniendo en cuenta que la clasificación de los activos depende de la intención de la entidad para la obtención del potencial de servicios o beneficios económicos en el futuro, AGROSAVIA debe definir cuál de los siguientes dos escenarios aplica para los nacimientos objeto de su consulta y proceder según corresponda:

1. Aquellos semovientes que la entidad espera utilizar para las actividades de investigación deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo de nacimiento. Adicionalmente, se deben aplicar las políticas contables establecidas para el mismo grupo de activos en propiedades, planta y equipo, para su medición, presentación y revelación.
2. Aquellos semovientes que la entidad espera comercializar o distribuir deben reconocerse como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición.

#### **Sobre la estimación del deterioro de valor de inventarios de rotación nula:**

La entidad debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentran los bienes objeto de esta parte de su consulta:

1. Si los inventarios objeto de esta parte de su consulta, a pesar de su rotación nula, mantienen su potencial de servicio o de generación de beneficios económicos futuros, la entidad debe realizar la evaluación de deterioro y, cuando corresponda, realizar la baja en cuenta, conforme lo establecido en la norma de inventarios.

2. Si los inventarios objeto de esta parte de su consulta han perdido su potencial de servicio o de generación de beneficios económicos futuros, caso en el que la rotación nula es un indicio de tal condición, la entidad debe realizar la baja en cuentas, conforme lo establecido en el párrafo 29 de la norma de inventarios.

**Sobre la aplicación del principio de materialidad para la determinación de los inventarios sobre los cuales realizar la evaluación de deterioro:**

Como se establece en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, la información contable debe ser relevante y representar fielmente la realidad de la entidad para ser útil a los usuarios. En este sentido, ni la relevancia ni la representación fiel tienen prioridad una sobre la otra para la preparación de información útil. Información relevante que no represente fielmente la realidad ni información irrelevante que represente fielmente la realidad resultan útiles para los usuarios de la información.

Así pues, presentar los saldos de inventarios sin realizar la evaluación de deterioro, iría en detrimento de las dos características fundamentales. Por un lado, menoscaba la materialidad ya que la información pierde sus cualidades de predicción y confirmación sobre el potencial de servicios o la generación de beneficios económicos de los inventarios. Por otro lado, degrada la representación fiel ya que pierde su cualidad de completitud y libre de error material de forma colectiva sobre el grupo de inventarios.

Por tanto, la entidad debe realizar la evaluación de deterioro en todos los inventarios. No obstante, la entidad puede realizar dicha evaluación atendiendo a la agrupación de partidas similares, establecida en el párrafo 24 de la norma de inventarios.

En todos los casos de su consulta, si no se realizó el procedimiento contable conforme a lo descrito en este concepto, debe observar la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la corrección de los errores en el periodo actual y, en caso de resultar materiales, la reexpresión de los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024551 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto Público Social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde se debe registrar el material didáctico recibido de entidades públicas, para distribuirlos de forma gratuita a los estudiantes y así apoyar la implementación de la educación y trabajo académico en casa durante la emergencia sanitaria por COVID-19.

Doctora  
LUZ ANGELA VÁSQUEZ CORREDOR  
Oficina de apoyo financiero  
Institución Educativa Cárdenas Centro  
Palmira, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023892, el día 16 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Por medio de la presente solicito me informen según el Anexo 3 del Ministerio de Educación Nacional (recursos por el COVID-19), si existe una cuenta contable especial para registrar los materiales didácticos que menciona el anexo o la institución educativa deberá de crear el auxiliar de la cuenta para el registro de estos materiales, que mecanismos tendría la institución para realizar la entrega y los seguimientos de forma adecuada a estos implementos, que tan factible es realizar un contrato de transporte para la entrega de los implementos educativos con estos recursos del anexo 3, todo (Sic) estas dudas surgen como resultado de tratar de hacer las cosas lo mayor transparente posible.”

En correo electrónico la doctora Luz Angela Vásquez Corredor aclara que, el material educativo corresponde a recursos físicos y los recibe la Institución Educativa para distribuirlos a los estudiantes de forma gratuita.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Anexo 3 del Sector Educativo al Servicio de la vida: Juntos para Existir, Convivir y Aprender, por medio del cual establece orientaciones para la adquisición y reproducción de recursos y material para apoyar la implementación de la educación y trabajo académico en casa durante la emergencia sanitaria por COVID -19, establece:

“Conocedores de su disposición y compromiso para continuar prestando el servicio educativo en casa durante el tiempo de aislamiento social por emergencia sanitaria, y con el ánimo de aportar al proceso que ustedes junto con directivos docentes y docentes han venido realizando, hemos organizado una selección de recursos educativos que a continuación les compartimos, con el propósito de enriquecer la gestión de planeación y diseño de estrategias para el trabajo académico en casa.

Es importante mencionar que esta selección se nutre de material propio del Ministerio de Educación nacional y de otros recibidos de organizaciones públicas y privadas que han autorizado su uso en el marco de la emergencia. En este sentido, el material se constituye en un listado inicial, propositivo y orientador del trabajo en casa, es decir podrá ser ajustado con la retroalimentación de las secretarías de educación, de los docentes y directivos docentes y por su puesto del trabajo adelantado por las familias en casa.

Les invitamos a consultarlos y confiamos en que los encuentren útiles para contribuir a su misión de promover en los niños, niñas, adolescentes y jóvenes, el desarrollo de las habilidades que más se necesitan en este momento para preservar la vida y motivar aprendizajes que permitan encontrar, en medio de esta situación, oportunidades para crecer, aprender, conservar sus metas y salir fortalecidos de esta experiencia.

La selección de materiales sugerida está organizada en guías y recursos didácticos y lúdicos por ciclo educativo. Esta se podrá reproducir y distribuir según el criterio de pertinencia para la población estudiantil de su territorio.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...) (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019 establece en las siguientes normas:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.



2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca

inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. (...)

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. (...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

#### “1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

#### 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

## 55-GASTO PUBLICO SOCIAL

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

## 5501-EDUCACIÓN

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable.” (Subrayados fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

Para efectos del reconocimiento de los hechos económicos, prevalecen los principios de devengo y esencia sobre la forma, lo que implica que cada hecho económico deba ser reconocido en el momento que suceda, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo que se deriva de estos, y atendiendo a su esencia económica, independiente a la forma legal que da origen a los mismos.

Es así como, el marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos

monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, el material didáctico recibido por otras entidades de gobierno para apoyar la implementación de la educación y trabajo académico en casa durante la emergencia sanitaria por COVID-19, corresponde a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Igualmente, estos recursos recibidos con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales y que se entregarán de forma gratuita a los estudiantes, se deben reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, el registro contable de la recepción de los materiales educativos por parte de otra entidad de gobierno será mediante un débito en la subcuenta 151415-Materiales para educación de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y un crédito en la subcuenta 442805-Para programas de educación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando los bienes se asignen o entreguen a la comunidad, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5501-EDUCACIÓN y acreditando la subcuenta 151415-Materiales para educación de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

Se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

De otra parte, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. En tal sentido, respecto a los mecanismos de entrega del material didáctico a la población estudiantil de su territorio, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre estos aspectos, por lo tanto, se procede a dar traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal-DAF.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000037641 DEL 17-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de una donación en especie, mediante un convenio entre una entidad territorial y una empresa privada.

Doctor  
JOSÉ LUIS CONSUEGRA  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030022, del día 01 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Cual es el tratamiento contable de una donación en especie, mediante un convenio entre una entidad territorial y una empresa privada”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los activos, reza:

## 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...).

## 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...).

Por otro lado, el numeral 9.1-Reconocimiento de norma de INVENTARIOS contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015, señala:

## 9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

Además, el numeral 10.1-Reconocimiento de la norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015, establece:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

3.

Por otra parte, los numerales 1.1-Criterio general de reconocimiento y 1.3-Transferencias correspondientes a la norma de INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015, expresan:

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. (...)

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra. (...).



20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...). (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC para Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación -CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes grupos y cuentas:

## 15-INVENTARIOS

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender. (Subrayado fuera del texto).

## 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (Subrayado fuera del texto).

También incluye los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas, así como los bienes de propiedad de terceros recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general y los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo.

## 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (Subrayado fuera del texto).

## 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. (Subrayado fuera del Texto).

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Dado que los intentos por obtener mayor contexto sobre el caso consultado resultaron infructuosos, se asume que la entidad territorial pertenece al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que su vez es la beneficiaria de la donación.

Como se refiere a donaciones en especie, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismos, para esto, se deberá considerar de las siguientes alternativas, la que corresponda:

1. Si la donación es de bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta

correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la donación es de bienes para que a su vez sean entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, se registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000040091 DEL 03-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los pagos por concepto de interventoría en el marco de un contrato interadministrativo para el periodo corriente y periodos anteriores Corrección de errores de periodos anteriores

Doctor  
 JAIRO ENRIQUE SANCHEZ NIETO  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031062, el día 7 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“En desarrollo de su objeto, la USPEC tiene suscritos contratos de obras y de interventoría para el desarrollo de la infraestructura requerida por el INPEC. En el año 2019, la Unidad implementó sus políticas contables y de operación, razón por la cual, a partir de enero de ese año, quedó establecido que los valores pagados por la ejecución de los contratos de interventoría, debían asociarse a cada contrato de obra como un mayor valor de la construcción, efectuando su reconocimiento en la cuenta contable “inventarios en proceso” y una vez ejecutadas las obras, en la cuenta “inventarios terminados”.

Posteriormente y con la elaboración del acto administrativo de transferencia del activo al INPEC, la USPEC procede a dar de baja la obra de la cuenta “inventario terminado” y la reconoce en la cuenta del gasto por “transferencias”. El INPEC por su parte, reconoce el activo contra la cuenta del ingreso por “transferencias”.

Para el 2018 y años anteriores, los pagos por la ejecución de los contratos de interventoría se registraban en el gasto y mediante acto administrativo, se transferían al INPEC. Es decir, que estos pagos no se asociaban al valor de la obra, sino que se registraban en el gasto y se transferían por este concepto al INPEC.

De otra parte, en el año 2019 la USPEC adelantó la “consultoría de estudios y diseños técnicos, arquitectónicos, trámites y permisos de servicios públicos para la construcción en varios establecimientos carcelarios”; valores que hoy son registrados en la cuenta de “inventarios en procesos”, por tratarse de pagos para futuras obras en construcción.

Dado que en la actualidad la USPEC tiene en ejecución contratos como los ya señalados, que se encuentran registrados como “inventarios en proceso” y que los pagos por la ejecución de los contratos de interventoría correspondientes a dichas construcciones fueron registrados en el gasto y transferidos al INPEC mediante acto administrativo, me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Qué tratamiento contable debe realizar hoy la USPEC, con relación a los pagos realizados en 2018 y años anteriores, por concepto de la ejecución de los contratos de interventoría, que fueron registrados en el gasto y transferidos al INPEC mediante acto administrativo?
2. Que tratamiento contable debe hacer la USPEC con relación a los contratos de Interventoría técnica, administrativa, contable, jurídica y financiera a la consultoría para la elaboración de estudios técnicos, diseños, gestiones, trámites y permisos para la construcción en los establecimientos de reclusión, que fueron registrados y trasladados al INPEC como cuenta de gastos de interventoría.
3. ¿Qué tratamiento contable debe realizar el INPEC con dichos gastos?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

La CGN emitió el concepto N° 20192300027091, el día 27 de junio de 2019, dirigido a la doctora Adriana Orjuela Restrepo, Coordinadora del Grupo de Contabilidad de la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC, en el cual se estableció, entre otras cosas, el Procedimiento para el registro contable de contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de intermediación, en los siguientes términos:

“1. Contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de intermediación:

Las obligaciones de intermediación son aquellas mediante las cuales el encargado de la ejecución de los recursos, desarrolla las actividades previamente especificadas en el contrato, por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad cedente asume el control sobre los recursos entregados y la entidad que los recibe actuaría en calidad de agente gestor (mandatario); razón por la cual si la USPEC pacta la ejecución del contrato por su cuenta y riesgo actuando como principal, tendrá que realizar los siguientes registros contables:

- Al entregar los recursos, debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de la entidad agente o mandataria, la USPEC, actuando como principal o mandante, debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y al mismo tiempo reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada por el contratista. Los avances en la construcción de la infraestructura se deberán reconocer contablemente como un inventario, toda vez que van a ser entregados al INPEC, y los gastos por mantenimiento, gastos administrativos, u otros se reconocerán contablemente de acuerdo con la naturaleza respectiva.

Las erogaciones por concepto de interventoría se reconocerán contablemente como un mayor costo del activo cuando estén directamente asociadas con la adquisición o construcción, y sean necesarias para poner el recurso en condiciones de uso; en los demás casos las interventorías realizadas se llevarán como un gasto en el resultado del periodo.”

(Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la CGN emitió el concepto N° 20182000032481, el día 21 de junio de 2018, dirigido al doctor Jairo Enrique Sánchez Nieto, Coordinador del Grupo de Contabilidad de la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC, en el cual se estableció, entre otras cosas, el Procedimiento para el registro contable de los bienes recibidos sin contraprestación y los gastos transferidos a cargo del INPEC, en los siguientes términos:

“(…) el INPEC deberá reconocer los bienes recibidos, como un ingreso sin contraprestación, mediante un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en las cuentas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; o gasto, en la medida en que se configuren las definiciones correspondientes para cada una de dichas partidas. Para el caso de los servicios adquiridos, el INPEC deberá reconocer un ingreso mediante un crédito de la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES.

Por su parte, las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con Inventarios y Corrección de errores establecen:

#### “9. INVENTARIOS

## 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

(...)

### 9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

#### 9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

11. No se incluirán en los costos de transformación y, por ende, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de

materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

##### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde



la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la medición inicial de los inventarios se debe tener en cuenta el costo de adquisición o transformación. Para este caso los costos de transformación están conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la construcción de la infraestructura que se entregará al INPEC, donde se incluyen el valor de los inventarios utilizados, los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos y todos aquellos costos indirectos necesarios que hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios.

Por lo anterior, para determinar el tratamiento contable debe aplicar la USPEC en relación con los contratos de interventoría técnica, administrativa, contable, jurídica y financiera

para la elaboración de estudios técnicos, diseños, gestiones, trámites y permisos para la construcción en los establecimientos de reclusión, la entidad debe evaluar si los cargos asociados a tales conceptos son necesarios para dar al activo la condición y ubicación actuales. Si la entidad determina que son necesarios, deberá reconocerlos contablemente como un inventario; si por el contrario concluye que no lo son, deberá reconocerlos como gasto del periodo.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior y la respuesta emitida por parte de la CGN en concepto N° 20192300027091 del 27 de junio de 2019, si las erogaciones por concepto de interventoría que se asociaban directamente con la adquisición o construcción de un activo fueron reconocidas contablemente como gasto del periodo, cuando debían ser reconocidas como inventario, la entidad debe aplicar la norma de corrección de errores de las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Debido a que para este caso los errores pertenecen a periodos anteriores, la entidad debe proceder con su corrección, independientemente de si son o no materiales, en el periodo en el que se hayan descubierto a través de un débito en la subcuenta correspondiente al grupo de INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, siempre y cuando el activo no se haya transferido al INPEC. Si el activo ya fue transferido no debe reconocerse este ajuste.

Igualmente, atendiendo a lo indicado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de modo que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Para aquellos contratos de Interventoría técnica, administrativa, contable, jurídica y financiera para la elaboración de estudios técnicos, diseños, gestiones, trámites y permisos para la construcción en los establecimientos de reclusión, que no se consideran necesarios para dar al activo la condición y ubicación actuales y fueron registrados originalmente como gastos, trasladados posteriormente al INPEC como cuenta de gastos de interventoría, no hay lugar a correcciones, toda vez que, como consecuencia del traslado, el resultado neto del periodo de la USPEC no se ve afectado.

Por su parte, el INPEC, con base en el concepto N° 20182000032481 emitido por la CGN el 21 de junio de 2018 deberá reconocer los bienes recibidos, como un ingreso sin contraprestación, mediante un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en las

cuentas de Inventarios, Propiedades planta y equipo, o gasto, en la medida en que se configuren las definiciones correspondientes para cada una de dichas partidas. Para el caso de los servicios adquiridos, el INPEC deberá reconocer un ingreso mediante un crédito de la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, contra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES.

En concordancia con lo anterior, respecto a los contratos de Interventoría técnica, administrativa, contable, jurídica y financiera para la elaboración de estudios técnicos, diseños, gestiones, trámites y permisos para la construcción en los establecimientos de reclusión, el INPEC debe evaluar si estos hechos económicos corresponden a un cargo del activo o se configuran como gasto para proceder con el reconocimiento señalado.

Si en un principio la USPEC reconoció un hecho económico erróneamente y este tiene repercusiones en la información financiera del INPEC, esta última entidad también deberá aplicar la norma de corrección de errores de las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000043451 DEL 14-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Otros activos Otros pasivos Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de planes ambientales. Reconocimiento y medición contable de donaciones de kits de atención a emergencia de COVID-19.

Doctora  
HILDA VERA ALFONSO  
Secretaria Almacenista  
Alcaldía Municipal de Sabanalarga  
Sabalarga, Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032752, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“El municipio contrato (Sic) la elaboración de dos Planes (Sic): plan de aprovechamiento forestal por \$4.165.000.00 y el plan de compensación ambiental por \$2915.500.00 (Sic).

Necesito saber si estos planes deben ingresar al almacén y como (Sic) el reconocimiento contable cuando se va (Sic) hacer el pago a quien los elaboro (Sic).

Y otra pregunta de gestión del riesgo nacional hicieron entrega de kits de asistencia humanitaria de emergencia como ayuda a la emergencia del COVI (Sic) 19 consistente en Kitts (Sic) alimentarios, pero en la entrega no relacionan el valor ni los elementos entregados, como se debe reportar todas estas donaciones como seria (Sic) el procedimiento para colocar el valor de cada Kitts (Sic).”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

##### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

###### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

(...)

###### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como

resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

### 6.3. MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y

ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“I. ACTIVOS  
(...)”

## 9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b)



distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación  
o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

### 9.2.1. Costo de adquisición

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

## IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS POR TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

#### 1.3. Transferencias

(...)

##### 1.3.2. Medición

(...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera de texto)

El Proceso contable y sistema documental contable, actualizado mediante Resolución de la CGN N° 625 de 2018, establece:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

##### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

#### 4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general.

El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó.

De acuerdo con el sistema de gestión documental implementado por la entidad, los comprobantes de contabilidad pueden tener, o no, anexos los soportes. Se entiende como sistema de gestión documental el conjunto de actividades administrativas y técnicas tendientes a la planificación, manejo y organización de la documentación producida y recibida por las entidades, desde su origen hasta su destino final, con el objeto de facilitar su utilización y conservación.

En los comprobantes de contabilidad se debe hacer una referencia a los soportes que sustentan la transacción, con independencia de que estos se adjunten o no a dichos comprobantes.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco normativo de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, establece:

“5111-GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

(...)

## 5508-MEDIO AMBIENTE

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. "(Subrayado fuera de texto)

En el Concepto de la CGN N° 20202000020321, del 14 de mayo de 2020, sobre el reconocimiento de las donaciones recibidas por las entidades de gobierno en el marco de la emergencia sanitaria ocasionada por el COVID-19, se concluye:

"El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

Por su parte, si las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismo, para esto, se deberá considerar de las siguientes alternativas la que corresponda:

1. Si la donación es de bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la donación es de bienes para que a su vez sean entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tal es el caso de medicamentos o alimentos donados para atender la pandemia del coronavirus (COVID-19). Para ello, se registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a otra entidad de gobierno, se reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si su destinatario es una empresa, se reconocerá un gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si los bienes se asignan o entregan a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de

auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, con relación al reconocimiento de los planes de aprovechamiento forestal y de compensación ambiental, la Alcaldía de Sabanalarga (Casanare), a fin de cumplir la característica fundamental de representación fiel, debe apoyarse en un juicio profesional sobre el potencial de servicio futuro que se deriva de dichos planes, con el propósito de establecer a qué elemento de los estados financieros corresponden, es decir, si se deben reconocer en el activo, en caso de que tengan potencial de servicio en el futuro por más de un periodo contable, o en el gasto, en caso de que tengan potencial de servicio únicamente durante el periodo actual.

No obstante, la entidad también debe evaluar la materialidad de las transacciones relacionadas con la adquisición de los planes objeto de su consulta, dado que el valor de cada transacción no tiene una importancia relativa alta frente a otros elementos de los estados financieros. Por tanto, el reconocimiento de dichos planes debe realizarse en el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 5110-GENERALES, en caso de que estos planes apoyen la actividad administrativa u operativa de la Alcaldía, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, en caso de que los planes resulten en la ejecución de política pública en materia de medio ambiente, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, junto con los respectivos descuentos y retenciones aplicables.

Una vez se efectúe el pago, se realiza el registro débito del valor reconocido en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuya contrapartida es el registro débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Asimismo, respecto a los efectos administrativos del reconocimiento de los planes como entradas de almacén, según se establece en el Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la entidad debe efectuar este control administrativo conforme las políticas establecidas por la administración municipal. No obstante, los planes objeto de su consulta no podrían ser ingresados como entradas de almacén, toda vez que no implican elementos tangibles que ingresen a la entidad, caso contrario de los elementos que se adquieran en la ejecución de los planes y que sean reconocidos como inventarios, conforme el RCP.

En segundo lugar, con relación al reconocimiento de la donación de kits alimentarios para atender la emergencia ocasionada por el COVID-19, la Alcaldía Municipal debe atender lo dispuesto en el Concepto de la CGN N° 20202000020321, del 14 de mayo de 2020, citado en las consideraciones. Por tanto, para el reconocimiento de los kits alimentarios recibidos como donación, la Alcaldía debe realizar el registro débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Para el reconocimiento de la entrega de los kits, debe atenderse a los diferentes escenarios explicados en las conclusiones del concepto citado en las consideraciones.

Ahora bien, conforme la norma de ingresos en transacciones sin contraprestación, el registro de reconocimiento de la donación debe realizarse por el valor de mercado de los kits alimentarios recibidos, para lo cual la entidad debe observar el soporte de la donación. En caso de que no se estipule el valor en dicho soporte, la Alcaldía debe observar el mercado activo, abierto y ordenado en el que se transen los bienes que componen cada kit y, con base en los precios de dichos bienes, estimar el valor de mercado de la donación. En caso de que no sea posible estimar el valor de mercado, se debe estimar el costo de reposición de los bienes recibidos, observando los precios de bienes similares en sus respectivos mercados, conforme se señala en el Marco conceptual citado en las consideraciones.

Adicionalmente a lo anterior, es necesario que la entidad observe detallada y rigurosamente lo establecido en el Proceso contable y sistema documental contable, especialmente lo relacionado con los soportes y comprobantes contables, toda vez que, si no se cuenta con los soportes adecuados a las condiciones que establece el Proceso, no se puede realizar el reconocimiento contable de un hecho económico.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000052591 DEL 02-09-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los bienes inmuebles recibidos por el Instituto de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana-INURBE. Uso del avalúo catastral para la determinación del costo de reposición.

Doctor  
JAVIER ANTONIO VILLARREAL  
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500033812 el 23 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

**“CONTEXTO**

La Ley 3 de 1991 transformó al INSTITUTO DE CRÉDITO TERRITORIAL-ICT, creado por el Decreto Ley 200 de 1936 para el desarrollo de la construcción de programas de vivienda, en el INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA -INURBE.

El Gobierno Nacional mediante el Decreto 1565 de 1996 organizó la Unidad Administrativa Especial liquidadora del INSTITUTO DE CRÉDITO TERRITORIAL-ICT, con base en la autorización expedida en la Ley 281 de 1996 que redefinió las funciones del INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA -INURBE.

La Ley 388 de 1997, que modificó las Leyes 9 de 1989 y 3 de 1991, en su artículo 124 estableció que: “(...) La Unidad Administrativa Especial Liquidadora de los Asuntos del Instituto de Crédito Territorial, podrá transferir mediante resolución administrativa que hará las veces de título traslativo de dominio, los derechos a los adjudicatarios o beneficiarios de unidades habitacionales y comerciales, igualmente (...) trasladará mediante resolución las áreas correspondientes a cesiones y espacio público a los municipios y distritos. El Gobierno Nacional reglamentará esta facultad (...)”

El Decreto 1121 de 2002 ordenó la disolución y liquidación de la Unidad Administrativa Especial Liquidadora de los Asuntos del Instituto de Crédito Territorial, disponiendo en el artículo 4 que en cumplimiento de la Ley 281 de 1996 y del Decreto 1565 de 1996, sus activos, pasivos, derechos y obligaciones no liquidados a 28 de mayo de 2012 serían transferidos y asumidos por el INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA -INURBE.

El Decreto 554 de 2013 ordenó la supresión y liquidación del INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA -INURBE y estableció el plazo de dos (2) años como plazo para su liquidación, término que fue prorrogado por los Decretos 600 de 2005 y 597 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2007.

El artículo 11 del Decreto 554 de 2013 dispuso que, concluido el plazo de la liquidación, los bienes derechos y obligaciones pasarían a la Nación -Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial, lo cual en efecto ocurrió, sin que mediara la entrega formal de la información necesaria para su incorporación en la contabilidad.

La Ley 1444 de 2011 dispuso la reorganización del Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial y creó el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

El Gobierno Nacional en uso de las facultades extraordinarias conferidas en la ley 1444 de 2011 estableció los objetivos estructura y funciones del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, mediante los Decretos 3570 y 3571 de 2011, respectivamente.

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio es titular de bienes inmuebles fiscales que no requiere para el ejercicio de sus funciones, incluidos aquellos provenientes de los procesos liquidatorios de los extintos INSTITUTO DE CRÉDITO TERRITORIAL -ICT e INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA-INURBE.

La Ley 1955 de 2019 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, en su artículo 276 dispuso que los bienes inmuebles fiscales de propiedad de las entidades públicas del orden nacional de carácter no financiero, que hagan parte de cualquiera de las Ramas del Poder Público que no los requieran para el ejercicio de sus funciones, podrán ser transferidos a título gratuito a las entidades del orden nacional y territorial con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda.

En virtud del referido artículo 276 de la Ley 1955 de 2019, se requiere la transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a

título gratuito a entidades del orden territorial y nacional, con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda.

El artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 faculta al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio para ceder a título gratuito los bienes inmuebles fiscales de su propiedad que se encuentren ocupados ilegalmente. A su turno el párrafo primero del aludido artículo 277 prevé que en los casos en que no sea posible ceder a título gratuito, los inmuebles podrán enajenarse en forma directa a sus ocupantes por el valor catastral.

#### PREMISAS

1. La transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a otras entidades, a que se refiere el artículo 276 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido, se hará en todos los casos a título gratuito.
2. La transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a ocupantes ilegales a título de cesión, a que se refiere el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido se hará en todos los casos a título gratuito.
3. La transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a ocupantes ilegales a título de venta, a que se refiere el párrafo 1 del artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido se hará en todos los casos a título oneroso, por el valor catastral.

Los bienes inmuebles fiscales bajo análisis, de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio fueron asignados “de hecho” y como consecuencia de un mandato legal, sin que mediara registro de la operación en los libros de la entidad por ningún valor específico y sin que a la fecha hayan sido formalmente incorporados en su inventario ni en su contabilidad. La transferencia a que hace referencia el artículo 276 aludido y la cesión referida en el artículo 277, constituyen operaciones jurídicas a título gratuito, en las cuales por ende existe la certeza de que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no obtendrá ningún ingreso.

La transferencia a título de enajenación onerosa a que hace referencia el párrafo 1 del artículo 277, por expresa disposición del legislador se hará por el valor del avalúo catastral del inmueble, lo que garantiza que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no obtendrá ningún ingreso que supere dicho avalúo.

#### PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

La regulación normativa en materia contable prevé que tanto en la incorporación como en el egreso debe tenerse en cuenta como punto de partida el valor en libros actualizado (que no existe en el presente caso), y de no existir, se debe acudir a un avalúo comercial o determinar su valor con la metodología del “costo de reposición”.

La interpretación exegética de la regulación sugiere como única opción practicar el avalúo comercial de un inmueble o aplicar una metodología para establecer un “costo de reposición”, sobre el cual existe la certeza absoluta de que será cedido o transferido a título gratuito, o como última opción vendido por su valor catastral.

## CONSULTA

1. ¿El avalúo catastral puede ser utilizado en el caso objeto de análisis para registrar contablemente los inmuebles referidos tanto en el ingreso como en el egreso?

En caso negativo,

2. ¿El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio debe practicar avalúos comerciales en este caso?

3. ¿El avalúo catastral puede ser entendido como “costo de reposición” dadas las singularidades del caso? De ser así, ¿se requiere de la adopción de alguna metodología en particular para tal efecto?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 11 del Decreto 554 de 2013, por el cual se suprime el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana -Inurbe, y se ordena su liquidación, señala:

“Artículo 11. Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez concluido el plazo para la liquidación del Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación, los bienes, derechos y obligaciones pasarán a la Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-ley 254 de 2000.” (Subrayado fuera del texto)

Los artículos 276 y 277 de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establecen:

“ARTÍCULO 276. TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE BIENES INMUEBLES FISCALES ENTRE ENTIDADES. Los bienes inmuebles fiscales de propiedad de las entidades públicas del orden nacional de carácter no financiero, que hagan parte de cualquiera de las Ramas del Poder Público, así como de los órganos autónomos e independientes, que no los requieran para el ejercicio de sus funciones, podrán ser transferidos a título gratuito a las entidades del orden nacional y territorial con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda, sin importar el resultado de la operación en la entidad cedente. Cuando la entidad territorial no necesite dicho inmueble, la Nación aplicará lo dispuesto en el artículo 163 de la Ley 1753 de 2015.

(...)

ARTÍCULO 277. CESIÓN A TÍTULO GRATUITO O ENAJENACIÓN DE BIENES FISCALES. Modifíquese el artículo 14 de la Ley 708 de 2001, el cual quedará así:

Artículo 14. Cesión a título gratuito o enajenación de dominio de bienes fiscales. Las entidades públicas podrán transferir mediante cesión a título gratuito la propiedad de los bienes inmuebles fiscales o la porción de ellos, ocupados ilegalmente con mejoras y/o construcciones de destinación económica habitacional, siempre y cuando la ocupación ilegal haya sido efectuada por un hogar que cumpla con las condiciones para ser beneficiario del subsidio de vivienda de interés social y haya ocurrido de manera ininterrumpida con mínimo diez (10) años de anterioridad al inicio del procedimiento administrativo. La cesión gratuita se efectuará mediante resolución administrativa, la cual constituirá título de dominio y una vez inscrita en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, será plena prueba de la propiedad.

En ningún caso procederá la cesión anterior tratándose de inmuebles con mejoras construidas sobre bienes de uso público o destinados a la salud y a la educación. Tampoco procederá cuando se trate de inmuebles ubicados en zonas insalubres o zonas de alto riesgo no mitigable o en suelo de protección, de conformidad con las disposiciones locales sobre la materia.

PARÁGRAFO 1o. Para bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta. El Gobierno nacional reglamentará la materia.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por el artículo 1º de la Resolución 693 de 2016 y el artículo 1º de la Resolución 484 de 2017, señala:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria: Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.”

Mediante el Artículo 2º de la Resolución 693 de 2016 “Por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo”, se establece:

“ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1 de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017.”

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, el cual estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, señalaba:

#### “1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.

## 1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente el potencial de servicio o los beneficios económicos que se espera fluyan del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinar la existencia de control sobre el activo. Así, pese a que la entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

### 1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.



ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

## “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

#### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

##### 6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 425 de 2019, establece:

### “9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación

o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

(...)

## 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

22. El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente señalar que, de acuerdo con lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los activos correspondían

a recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública, obtenidos como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se esperaba fluyera un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Por lo tanto, atendiendo a lo señalado por el artículo 11 del Decreto 554 de 2013 y la noción de propiedades, planta y equipo, los trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, debían reconocerse por el valor convenido que podría corresponder al valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.

En este sentido, previo a la adopción del nuevo Marco Normativo Contable aplicable a Entidades de Gobierno, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio debió haber tenido reconocido en sus estados financieros a 31 de diciembre de 2017 los bienes de los que trata el artículo 11 del Decreto 554 de 2013.

Posteriormente, de acuerdo con el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por las resoluciones 693 de 2016 y 484 de 2017, durante el periodo de preparación obligatoria, las entidades bajo el ámbito de aplicación de esta resolución debieron formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción orientados a la implementación obligatoria del nuevo Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la Contaduría General de la Nación.

Para ello, el Ministerio debió determinar los saldos iniciales 1º de enero de 2018 atendiendo a lo señalado por el Instructivo 002 de 2015, el cual incluía procedimientos a aplicar a partir de los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017, como incorporación, baja en cuentas, reclasificación, medición de los elementos que no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta.

Por lo anterior, y en concordancia con lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Ministerio a 1º de enero de 2018 debió identificar los activos que, con independencia a la titularidad legal, cumplieran con la definición de activo, es decir, aquellos recursos controlados, producto de sucesos pasados, de los cuales se esperaba obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, entendiendo que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener un potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, se debieron realizar juicios profesionales que permitieran determinar si los bienes inmuebles que se habían recibido por parte del Instituto de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana-Inurbe en el marco del artículo 11 del Decreto 554 de 2013, cumplían con las condiciones para su reconocimiento como un activo a 1º de enero de 2018,

los cuales, de ser efectivamente controlados por la entidad, debieron mantenerse en los estados financieros. En caso contrario, es decir, aun cuando se contara con la titularidad jurídica de bienes, pero sin ostentar el control sobre los mismos estos debieron darse de baja en cuentas y revelarse el hecho.

Así pues, como se menciona en su consulta, si para la elaboración de los saldos iniciales los bienes inmuebles efectivamente cumplían con la definición de activo y su uso futuro era indeterminado, estos debieron reconocerse a 1º de enero de 2018, atendiendo con el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015.

Dado que para la elaboración de los saldos iniciales se debía aplicar el Instructivo 002 de 2015 por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es pertinente aclarar que la alternativa de medición adoptada por el Ministerio para los elementos de propiedades, planta y equipo no es modificable con posterioridad.

Si en la preparación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 existían bienes que cumplían los requisitos para ser reconocidos como activos, pero no fueron incorporados contablemente, esto constituye un error por omisión de información que no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las características cualitativas de la información financiera y, en consecuencia, la entidad deberá evaluar el momento desde el cual cuenta con el control de los bienes.

El tratamiento contable para la corrección se realizará de acuerdo con las alternativas de medición escogida por el Ministerio en dicho momento:

1.1. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

Dado que los bienes inmuebles objeto de consulta, fueron recibidos en transacciones sin contraprestación, el Ministerio deberá determinar el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió o desde la fecha en la que se ostenta el control. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió o desde que se tiene el control.

Su corrección se efectuará ajustando las cuentas correspondientes del activo y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así mismo, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

1.2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018.

La corrección de errores se efectúa calculando la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Además, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De acuerdo con lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo

más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Ahora bien, en cuanto al uso del Avalúo Catastral de los bienes inmuebles, no es competencia de la CGN predefinir si estos valores cumplen las condiciones establecidas en el Marco Conceptual para convertirse en la base de reconocimiento y medición de un inmueble, considerando que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar en cada caso, si existe o no consonancia entre los avalúos catastrales y la alternativa de medición que haya elegido, para dar cumplimiento a lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015, antes mencionado.

Por otra parte, con relación a lo establecido en los artículos 276 y 277 de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, cuando el Ministerio determine un cambio en el uso de un bien reconocido como elementos de propiedades, planta y equipo, y se configuren los elementos para que se reconozca como inventario, su reclasificación se efectuará por el valor en libros del activo, en la fecha en la cual efectivamente cambie su destinación.

Efectuada la reclasificación, los bienes inmuebles deberá atender a lo establecido por la Norma de inventarios, por lo cual, con posterioridad a la reclasificación, los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición, este último determinado conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

Cuando el costo de reposición sea inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro, el cual afectará el gasto en el resultado del periodo.

En el momento en el que el Ministerio distribuya un bien gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, si por el contrario se distribuye a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

\*\*\*





## CONCEPTO No. 20202000055251 DEL 02-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del deterioro de inventarios de materiales utilizados para la prestación de servicios a distribuirse de forma gratuita o a precios de no mercado. Corrección de errores por un cambio en la política contable de inventarios que no se ajusta al Marco Normativo.

Coronel  
RODRIGO ANDRÉS GAMBA ROJAS  
Director  
Instituto de Casas Fiscales del Ejército  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041072, el día 7 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Instituto de Casas Fiscales del Ejército, para la entrada en vigencia del Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno dentro de la política de inventario determinó un deterioro para estos.

En la vigencia 2019, se efectuó una modificación a la política contable de inventarios, justificada principalmente en que el material que adquiere el ICFE no se adquiere o transforma con fines de comercialización.

En atención a lo anterior la reversión del deterioro debe afectar:

1. ¿la cuenta 3109-Patrimonio-Resultado de Ejercicios Anteriores?
2. Debe realizarse un registro en una cuenta de ingreso “por reversión de las pérdidas por deterioro del valor”
3. ¿Esta reversión de acuerdo al Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno representa una corrección de error de periodos anteriores?”

Adicionalmente, mediante comunicaciones electrónicas de los días 22, 23 y 24 de septiembre de 2020, se solicitó aclaración frente al cambio en la política contable de inventarios relacionado con el deterioro, el uso de los materiales reconocidos como inventarios por el Instituto y el propósito que tienen las casas fiscales en las cuales se utilizan los materiales, a lo que la entidad respondió:

“La modificación en la política de inventario consistió básicamente en que ya no se va a calcular deterioro de inventarios; y el fundamento principalmente fue que el material que adquiere el ICFE no tiene fines de transformación y comercialización.

(...)

Los materiales que adquiere el Instituto de Casas Fiscales del Ejército los utiliza para realizar el mantenimiento a las viviendas fiscales.

(...)

En atención a la inquietud, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército es un establecimiento Público adscrito al Ministerio de Defensa Nacional y su Misión: es suministrar vivienda fiscal al personal de oficiales, suboficiales y civiles del Ejército mediante el sistema de arrendamiento administradas de manera eficiente, incrementando la cobertura y su adecuada habitabilidad mediante el desarrollo de planes, programas y proyectos de inversión, contribuyendo así a mejorar el bienestar del personal militar y sus familias.

De acuerdo a lo anterior (Sic) el Instituto de Casas Fiscales del Ejército arrienda las viviendas a un personal exclusivo como dice su misión y arrienda estas viviendas de acuerdo a lo señalado por usted en el literal c) Arrendamiento a valores de no mercado o gratuito.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS  
(...)”

## 9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

22. El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

24. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de

realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

#### 4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

9. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

11. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable

retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

12. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones: a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores.

13. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad haga un cambio en las políticas contables, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

14. Cuando la entidad adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del cambio;
- b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante;
- c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:



1. Sobre el tratamiento contable del deterioro de valor de los inventarios de materiales destinados por el Instituto al mantenimiento de las casas fiscales que se arriendan a precios de no mercado o gratuitamente:

Atendiendo a lo dispuesto por el párrafo 1 de la norma de Inventarios, citada en las consideraciones, los materiales destinados por el Instituto para el mantenimiento de las casas fiscales se reconocen como inventario.

En consecuencia, conforme al párrafo 20 de la norma de Inventarios, el Instituto debe realizar la evaluación de deterioro de valor de estos inventarios objeto de su consulta, mediante la comparación del costo con el costo de reposición a la fecha de cierre de cada periodo contable. Así, según el párrafo 22 de la norma de Inventarios, para la medición del costo de reposición de los materiales, el Instituto debe observar lo definido en el Marco Conceptual, citado en las consideraciones.

Ahora bien, en correspondencia con el párrafo 23 de la norma de Inventarios, si el costo de reposición es inferior al costo del inventario objeto de su consulta, el Instituto debe reconocer la diferencia como un crédito en la subcuenta 158013-Materiales y suministros, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 535008-Materiales y suministros, de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS.

Con posterioridad, acorde con el párrafo 25 de la norma de Inventarios, si las condiciones que dieron origen al reconocimiento del deterioro de valor dejan de existir, el Instituto debe realizar la reversión del deterioro por el valor que corresponda como un registro débito de la subcuenta 158013-Materiales y suministros, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 483005-Inventarios, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

2. Sobre el cambio en la política contable de inventarios definida por el Instituto, mediante el cual la entidad decidió no realizar deterioro de valor a los inventarios objeto de su consulta:

Conforme lo concluido anteriormente y considerando lo establecido en el párrafo 21 de la norma sobre Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el Instituto incurrió en un error al adoptar como política contable la no evaluación del deterioro de valor de los inventarios, ya que en la norma sobre Inventarios se establece claramente que se debe realizar dicha evaluación, no solamente para aquellos inventarios de materiales que se esperan comercializar o transformar, sino también para aquellos

inventarios de materiales que se utilizarán para la prestación de servicios que se distribuirán gratuitamente o a precios de no mercado, como es el caso objeto de su consulta.

Ahora bien, como se incurrió en un error en la aplicación de la política contable definida por la CGN, el Instituto debe atender lo dispuesto en la norma de Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente lo relacionado con la corrección de los errores en el periodo actual y, en caso de resultar materiales dichos errores, la reexpresión de los estados financieros, conforme lo citado en las consideraciones.

Es decir, el Instituto debe ajustar el deterioro acumulado de los inventarios, por el valor del deterioro o su reversión que no se hubiera reconocido en el año 2019 como efecto del cambio de política contable mencionado en su consulta, contra el saldo de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Asimismo, el Instituto deberá realizar la evaluación de deterioro pertinente para el periodo actual y subsiguientes, en los términos previstos en este concepto.

Adicionalmente, de acuerdo con los párrafos 2, 3 y 4 de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las entidades de gobierno deben definir sus políticas contables atendiendo el siguiente orden de prioridad: i) lo definido en las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de hechos económicos de entidades de gobierno; ii) lo dispuesto en la Doctrina Contable Pública para entidades de gobierno; y iii) en casos particulares no contemplados en los puntos anteriores, se debe elevar consulta ante la CGN para que sea resuelta en los términos previstos por el Marco Normativo aplicable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100060121 DEL 02-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de semovientes entregados por personas naturales para reposición de vehículos de tracción animal que posteriormente serán entregados en adopción

Señora  
MARIA FERNANDA LOAIZA MONTOYA  
Contratista  
Gobernación de Risaralda  
Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010050342, el día 13 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Tratamiento contable de semovientes entregados por personas naturales para reposición de vehículos de tracción animal los cuales se les ha realizado un proceso de vacunación y esterilización por parte de la administración municipal, se aclara que estos semovientes serán entregados en adopción por parte de una entidad territorial.”

Adicionalmente, el consultante indica lo siguiente vía correo electrónico:

- “1. La entidad territorial viene realizando un proceso de sustitución de vehículos de tracción animal por vehículos motocarros
2. Las personas naturales propietarios de los caballos los entregaron para su posterior adopción
3. La entidad territorial realizó un proceso de vacunación y tratamiento veterinario a los caballos, invirtiendo en estos una suma no superior a los 20.000.000.
4. La entidad territorial inició un proceso de adopción para que personas que tengan la capacidad adopten los caballos y estos estén en las condiciones adecuadas.
5. Los propietarios de los caballos los entregaron con un documento donde autorizan entregarlos en adopción.

De acuerdo con lo anterior se tienen varios interrogantes relacionados con el tema contable sobre todo en lo relacionado con los semovientes.

1. ¿Se deben incorporar a la contabilidad los caballos, teniendo en cuenta que estos serán entregados en adopción?
2. ¿Si se deben incorporar como se puede calcular su valor contable?
3. ¿Si se deben incorporar a la contabilidad como sería el movimiento contable para poder entregarlos en adopción?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto al reconocimiento de los elementos de los estados financieros indica:

“Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

(...)

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

(...)

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, para reconocer un hecho económico como activo en los estados financieros, además de cumplir su definición, debe tener un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La medición fiable, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad, aunque en ocasiones esta medición requiere el uso de estimaciones, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Cuando no es posible hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce.

Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica que se reconocerán como inventarios, entre otros, los activos adquiridos que se tengan con la intención de distribuirse en forma gratuita, y estos se miden por el costo de adquisición, el cual incluye, entre otras cosas todas las erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

En este sentido, para este caso en particular, si la Gobernación de Risaralda puede estimar con fiabilidad el valor de los semovientes recibidos, incluyendo los desembolsos realizados por concepto de vacunación y tratamiento veterinario a los caballos, deberá reconocerlos como Inventarios mediante un débito en la subcuenta 151012-Semovientes de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta donde se encuentren reconocidos los vehículos que serán entregados. Cualquier diferencia surgida se reconocerá como un gasto en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, o como un ingreso en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la entidad proceda con la entrega en adopción de los animales reconocerá un débito en la subcuenta 511174-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 151012-Semovientes de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por otro lado, si la Gobernación de Risaralda no puede estimar con fiabilidad el valor de los semovientes recibidos no podrá reconocerlos, no obstante, deberá realizar las revelaciones que sean pertinentes.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100062841 DEL 07-12-2020</b>

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento y medición posterior de terrenos adquiridos para la venta o entrega de forma gratuita, en proyecto de vivienda ejecutado por una constructora.

Doctora  
 HELIANA ANDREA BERNAL AYALA  
 Contadora  
 Fondo de Vivienda Obrera-Tibasosa  
 Tibasosa, Boyacá

#### **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010046352, el día 28 de octubre de 2020, mediante la cual solicita concepto contable sobre la medición posterior de un terreno de propiedad del Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana de Tibasosa, en el cual actualmente se desarrolla un proyecto de vivienda, denominado Ciudadela Los Sauces.

El proyecto es ejecutado por una constructora y el lote se entrega a cada uno de los compradores como parte del beneficio por la adquisición de los apartamentos, siempre y cuando sean del municipio de Tibasosa. En caso contrario, la constructora paga el valor del lote correspondiente al Fondo de Vivienda de Tibasosa.

Cuando se inició el proyecto de vivienda se llevó a cabo el proceso de convergencia al Nuevo Marco Normativo Contable de la Resolución 533 de 2015 donde se reconoció en la contabilidad el avalúo técnico del mencionado lote y sobre este, se calculó el valor a asignar por cada apartamento del beneficio o de venta según correspondiera.

Para este año, la constructora incrementó el precio de los apartamentos en lo que corresponde al IPC y el valor del beneficio entregado o del terreno vendido también incrementó por la valorización del terreno. ¿Cómo debe reconocerse este incremento del avalúo del terreno en la contabilidad?

Si no se puede reconocer este incremento en la contabilidad en el valor del lote, pero el incremento del beneficio o venta del terreno si incrementa por parte de la constructora, ¿cómo se disminuye el nuevo valor de la contabilidad?

En otras palabras, si el beneficio por cada apartamento es de \$4.000.000 y con el incremento del IPC el valor es de \$4.135.307, ¿el avalúo generado posterior a la compra inicial se reconoce contablemente?. De ser así ¿cuál es el procedimiento?

Así mismo, de acuerdo con el Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015, ¿cada cuánto tiempo se debe realizar un avalúo técnico de la propiedad, planta y equipo de la entidad?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El Convenio No. 001 entre Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana de Tibasosa “FOMVITI” y la Constructora Valu LTDA para el desarrollo de un proyecto de vivienda de interés social en Tibasosa, celebrado el 3 de marzo de 2017, señala:

“CLÁUSULA SEGUNDA-OBJETO: Mediante el presente documento EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR Y EL FOMVITI, convienen desarrollar el nuevo proyecto de vivienda de interés social en altura denominado “LOS SAUCES”, conformado por TRESCIENTOS CUARENTA (340) Apartamentos con sus respectivos servicios y actividades complementarias ubicado en el lote de terreno propiedad del FONDO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA DE TIBASOSA identificado con la matrícula inmobiliaria No. 074 4966 certificado madre. Cédula inmobiliaria No. 15806010888840004000, cuyos linderos generales se encuentran establecidos en la Escritura Pública No. 561 del 21/02/2013 de la Notaría Segunda del Circuito de Duitama, la cual forma parte integral del presente convenio, ello de acuerdo a la propuesta presentada por EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR a FOMVITI por el sistema de preventas, ventas y construcción a través de ENCARGOS FIDUCIARIOS contratados por las partes (Preventas e Inmobiliario).

CLÁUSULA TERCERA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES. A EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR. Este se compromete a: (...) 5. Construir las unidades inmobiliarias, parqueaderos, zonas comunes y comerciales, de acuerdo a la propuesta presentada por EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR a EL FOMVITI, junto con las obras adicionales ofrecidas, dentro del plazo necesario para cumplir con las obligaciones de entrega adquiridas con los compradores y de acuerdo con las especificaciones técnicas previamente acordadas con estos. La construcción deberá iniciar una vez se llegue al punto de equilibrio en preventa. 6. Entrega



del proyecto, entrega de zonas comunes y posterior a la entrega atender posibles post ventas que presenten los beneficiarios. 7. Realizar la obra civil con recursos propios, acorde con los lineamientos expresados por la SOCIEDAD COLOMBIANA DE ARQUITECTOS y con sistemas constructivos que cumplan a cabalidad con la norma de sismo resistencia NSR-10 y la propuesta de trabajo presentada en la invitación. 8. Se compromete a hacer la comercialización del proyecto los costos de la comercialización acordados entre las partes se cancelarán al INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR una vez sea realizado el primer desembolso del encargo fiduciario a constituir. 9. Garantizar a la FIDUCIARIA y a los compradores la estabilidad y calidad de la obra, de acuerdo con las normas legales para lo cual EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR deberá constituir a favor de EL FOMVITI la garantía única de cumplimiento otorgada a través de una Compañía de Seguros o Entidad Bancaria cuya póliza matriz sea aprobada por la Superintendencia bancaria y que ampare los riesgos de cumplimiento estabilidad y calidad de las obras, pago de salarios y responsabilidad civil extracontractual.(...) 11. Constituir una Fiducia de Preventas que permita la comercialización del proyecto sobre planos, de igual forma una vez obtenido el punto de equilibrio de cada una de las etapas, se obliga a constituir una fiducia inmobiliaria para la construcción de cada una de las etapas propuestas. 12. Informar mensualmente a la FIDUCIARIA el valor de la inversión en las obras que se hayan adelantado con el fin de que LA FIDUCIARIA tomando como base este valor, actualice el valor del fideicomiso. (...) 14. EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR adicionalmente se compromete a realizar la gerencia y construcción del proyecto realizando todas las gestiones necesarias para la construcción del proyecto, atención de posibles post ventas y la correspondiente liquidación del mismo. (...) 17. Así mismo se compromete a constituir y hacer todas las gestiones necesarias para la conformación de una fiducia inmobiliaria, para la construcción del proyecto, una vez se obtenga el punto de equilibrio del mismo. 18. Será de exclusiva responsabilidad del INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR, La vinculación del comprador a la Fiducia de Preventas y posteriormente a la Fiducia Inmobiliaria, Elaborar y Suscribir las promesas de Compraventa del Inmueble, El seguimiento del pago de las cuotas pactadas para el cierre financiero del inmueble, El acompañamiento al comprador en el trámite del crédito bancario, el cobro de los subsidios familiares otorgados por las Cajas de Compensación, el trámite para el desembolso de los recursos provenientes de las cesantías y otro tipo de recursos aportados por los beneficiarios la escrituración, Registro y entrega final del inmueble a satisfacción del comprador. (...) B. DEL FOMVITI: Ese se compromete a: 1. Apoyar a INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR la comercialización del proyecto sobre planos. 2. EL FOMVITI se obliga a escriturar a la fiducia el lote objeto del presente convenio sobre el cual se realizará el proyecto acá establecido, de igual forma entregará a la fiducia el terreno para que a través de ese encargo fiduciario se realice la construcción del proyecto en cabeza del EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR, autorizando desde ya a este para constituir a través de dicho predio las garantías hipotecarias que permitan la construcción del proyecto establecido en el presente convenio. 3. A garantizar la exclusividad del desarrollo durante

todo el proyecto en cabeza de EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR. 4. Autorizar desde ahora a EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR, con la firma del presente convenio para realizar todas las labores preliminares de instalación de valla, cerramiento, adecuaciones al lore y demás gestiones necesarias para iniciar el proyecto.

CLÁUSULA CUARTA-CONFORMACIÓN DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS. Inicialmente se constituirá una fiducia de preventas la cual una vez se alcance el punto de equilibrio y se entrega la licencia de construcción, se modificará mediante otro sí constituyéndose en una fiducia inmobiliaria y de esta forma transferir el predio a dicha fiducia.

CLÁUSULA QUINTA-DEL DESARROLLO DEL PROYECTO: EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR desarrollará el proyecto una vez obtenido el punto de equilibrio estimado en el 60% de las ventas. EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTO convertirá dicha fiducia en una fiducia en una fiducia inmobiliaria que servirá de base para la construcción del proyecto la cual se realizará en cabeza de EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR. Esta fiducia se constituirá de acuerdo a lo establecido en la cláusula cuarta del presente convenio. Por su parte EL INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR realizará la gerencia y construcción del proyecto en calidad de fideicomitente-INVERSIONISTA-CONSTRUCTOR y a su vez realizará la comercialización en calidad del fideicomitente comercializador.” (Subrayado fuera del texto)

El Instructivo 002 de 2015, que orientó las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalaba:

#### “1.1.8. Inventarios

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los inventarios son los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tienen con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, insumos que se van a transformar o consumir en actividades de prestación de

servicios y producción de bienes, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.

(...)

d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, y los impuestos recuperables capitalizados. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

e) Definir y aplicar, para cada ítem o agrupación de inventarios, el método de valuación de acuerdo con su naturaleza. La entidad podrá elegir entre el método de identificación específica, PEPS o Promedio Ponderado. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.

g) Determinar el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo.

h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.

i) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor determinado en los literales f) y g), para los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, con independencia de que dichos bienes o servicios se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. Si el valor determinado en los literales f) y g) es menor, reconocer la diferencia entre esos dos valores como deterioro de valor de los inventarios, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

j) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado determinado en el literal h). Si este último es menor, reconocer la diferencia entre esos dos

valores como deterioro de valor de los inventarios afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

(...)

### 9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como

los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

22. El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

23. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

24. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

(...)

#### 9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.  
(Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, señala:

#### “1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

##### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

Para la fiducia inmobiliaria, aplicará el procedimiento contable de la fiducia de administración y pagos o de la fiducia de inversión, teniendo en cuenta que este negocio tiene como finalidad la administración de recursos afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

(...)

#### 1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos corresponde a aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle la finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones y la administración y venta de bienes.

(...)

##### 1.1.2.2. Administración y venta de bienes

Cuando el encargo fiduciario se constituya para la administración o venta de bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido del grupo 15-INVENTARIOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como la depreciación y el deterioro, acumulados. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la respectiva norma.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los inventarios son activos adquiridos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos que se tienen con la intención de comercializar en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Al respecto, la Norma de inventarios señala que el reconocimiento de activos adquiridos para la venta, para distribuirse de forma gratuita o a precios de no mercado, deben efectuarse mediante su costo de adquisición el cual incluye el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, otras erogaciones necesarias para colocar el inmueble en condiciones de uso o comercialización, los descuentos, las rebajas y partidas similares que afecten su valor.

Con posterioridad al reconocimiento, y teniendo en cuenta la destinación del mismo, su medición posterior corresponderá entonces al menor valor entre el costo y el valor neto de realización, cuando el bien se espera comercializar a precios de mercado, y al menor valor entre el costo y el costo de reposición cuando el bien se espera distribuir de forma gratuita o a precios de mercado, teniendo en cuenta que el valor neto de realización y el costo de reposición se determinan conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno.

Dicho lo anterior, dado que el terreno objeto de consulta fue adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2018, para efectos de la determinación de los saldos iniciales, lo activos que cumplieran con los criterios de reconocimiento de los inventarios, corrían la misma suerte contemplada en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, toda vez que dentro de las actividades contempladas en el numeral 1.1.8. Inventarios del Instructivo 002 de 2015, señalaba el mismo tratamiento mencionado en el párrafo anterior, en el cual para los inventarios mantenidos para ser distribuidos de forma gratuita o a precios de no mercado debía compararse el costo de adquisición frente a su costo de reposición, y en caso de que este último fuera menor reconocer un deterioro; y para el caso de los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado, su costo de adquisición sería comparado con el valor neto de realización, que en caso de que este último fuera inferior, se reconocería una pérdida por deterioro del valor de los inventarios.

Por lo anterior, si se efectuaron avalúos para determinar el valor neto de realización o el costo de reposición de los activos, únicamente sería objeto de reconocimiento en los



estados financieros de la entidad, el mayor valor entre el valor estimado y el costo de adquisición del inventario, como un deterioro del valor. En caso contrario, la diferencia no sería reconocida contablemente, toda vez que la actualización de inventarios no se encuentra contemplada por la norma.

Ahora bien, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, señala que con la constitución de un encargo fiduciario de administración o venta de bienes, los activos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración, en la cuenta que identifique su naturaleza, y se seguirán las normas que les sean aplicables. Así mismo, establece que con respecto a la fiducia inmobiliaria, se debe aplicar el procedimiento contable de la fiducia de administración y pagos o de la fiducia de inversión, teniendo en cuenta que tiene como finalidad la administración de recursos afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

Posteriormente, si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad reconocerá los recursos efectivamente recibidos por la venta como recursos entregados en administración, disminuyendo el valor en libros del activo correspondiente, y la diferencia se registra en el resultado del periodo, y en todo caso, los activos clasificados como inventarios atenderán a lo mencionado en la norma respectiva.

Por lo tanto, atendiendo a lo señalado por la cláusula cuarta del Convenio 001 celebrado entre Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana de Tibasosa "FOMVITI" y la Constructora Valu LTDA, con la constitución de la fiducia de preventa, y posterior fiducia inmobiliaria, el Fomviti debió continuar reconociendo el terreno como inventario de la entidad, hasta tanto se cumpliera el propósito de vender y/o entregar los recursos administrados por la fiducia.

Una vez vendida o entregada cada una de las participaciones en el terreno de las unidades inmobiliarias del proyecto, se atendería al reconocimiento en el resultado de la Norma de Inventarios, en la cual, cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados y si los inventarios se distribuyen gratuitamente se reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando se distribuya el bien.

En consecuencia, si la porción de terreno se vende a precios de mercado o se distribuye a precios de no mercado, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y un crédito en la subcuenta 421002-Terrenos, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, disminuirá mediante un crédito la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA; un débito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR); y un débito en la subcuenta 621001-Terrenos, de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS.

Si por el contrario, la porción de terreno se distribuye gratuitamente se acreditará la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA; debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR); y debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contrapresión, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Así mismo, es preciso señalar que de conformidad con el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponibles cuando los estados financieros fueron formulados, dentro de los que se incluyen errores en la aplicación de políticas contables, inadvertencia o mala interpretación de hechos, entre otros.

En este sentido, la entidad verificará la medición inicial, medición posterior y reconocimiento en el resultado del bien inmueble desde el momento en que se formularon los saldos iniciales, y en caso de que este no haya sido reconocido y medido conforme a la Norma de Inventarios, la entidad deberá corregir el error, ajustando el valor de las partidas de los activos afectados por el error y las diferencias se reconocerán en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Conforme a lo anterior y atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Por otra parte, frente a su inquietud de la periodicidad en la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo, se informa que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000038091 del 21-07-2020

\*\*\*

**1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****CONCEPTO No. 20202000003251 DEL 12-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las variaciones que surgen en la conversión de obligaciones financieras de moneda extranjera a peso colombiano

Señor  
DIEGO FERNANDO TORO HERNÁNDEZ  
Asistente  
Crowe CO S.A.  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500002362, del 21 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe tener la diferencia en cambio por efectos de conversión de obligaciones financieras para financiación de proyectos específicos para entidades que se rigen bajo la Resolución 533 de 2015.

El consultante plantea que, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se está registrando todo costo o gasto con la ejecución del proyecto, consorcios, interventorías, estudios, ente otros, y el pago de intereses corrientes de la obligación financiera que está financiando dicho proyecto, y consulta: “(...) si se están registrando los gastos o costos de la ejecución del proyecto y el pago de intereses corrientes de la financiación del proyecto, ¿debe capitalizarse también la diferencia en cambio por efecto en conversión mencionada anteriormente, dado que se evidencia que es un gasto producto de la financiación de dicho proyecto?”

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, sobre la medición de la propiedad, planta y equipo, establece:

### “10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo.

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar, o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión, y se medirán por el valor presente de las erogaciones estimadas en las que incurrirá la entidad para llevar a cabo el dismantelamiento o retiro del elemento al final de su vida útil, o la rehabilitación del lugar sobre el que este se asiente. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.” (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Norma de costos de financiación, precisa:

“1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.”

#### 18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá, en sus políticas contables, lo que se considerará como periodo sustancial para los distintos tipos de activos, atendiendo sus características y condiciones.

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

#### 18.2. Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos. (...)

#### 18.3. Inicio de la capitalización de los costos de financiación

9. La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumpla por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones: incurre en costos relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción del activo; incurre en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias en la preparación del activo para el fin previsto.

10. Los desembolsos relativos a un activo incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, transferencias de otros activos o asunción de pasivos que devenguen intereses. El valor de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo. La entidad podrá usar el valor en libros promedio del activo (incluyendo los costos de financiación capitalizados anteriormente) durante un periodo como una aproximación de los desembolsos a los que se les aplique la tasa de capitalización en ese periodo.

#### 18.4. Suspensión de la capitalización de los costos de financiación

11. La entidad suspenderá la capitalización de los costos de financiación durante los periodos en los que se haya interrumpido el desarrollo de las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, siempre que dicha interrupción se extienda de manera significativa en el tiempo. Durante este periodo de interrupción, los costos de financiación se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Sin embargo, la entidad no suspenderá la capitalización cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo para el uso previsto.

#### 18.5. Finalización de la capitalización de los costos de financiación

12. La capitalización de los costos de financiación finalizará cuando se completen todas, o prácticamente todas, las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, según corresponda. Por lo tanto, los costos por financiación posteriores en que incurra la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

13. Cuando la entidad complete la construcción de un activo por partes y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúe la construcción de las restantes, la entidad cesará la capitalización de los costos de financiación una vez estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias en la preparación de esa parte para el uso previsto.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, señala:

## “2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

### 2.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

### 2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Los gastos originados en la reexpresión de las obligaciones en moneda extranjera no son un mayor valor del bien en construcción, toda vez que, no corresponden a un hecho económico que genere costos necesarios para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, según corresponda.



La conversión de las partidas monetarias de moneda extranjera a peso colombiano se efectúa únicamente para efectos de presentación. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según corresponda.

Por su parte, los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados, y se reconocerán como un mayor valor de los activos cuando se encuentran directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Los costos de financiación incluyen los intereses y comisiones, y las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajuste de los costos de financiación.

Así las cosas, el reconocimiento del ajuste por diferencia en cambio actualiza el valor de la deuda en moneda extranjera a peso colombiano para efectos de presentación, mientras que, los costos de financiación corresponden a una erogación que la entidad deberá incurrir adicional al valor recibido por parte de la entidad financiera que ha proporcionado el crédito. Por tal razón, únicamente cuando se trate de diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera como ajuste de los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto, se reconocerán como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo, de lo contrario, serán gasto en el resultado del periodo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013641 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los avalúos para elementos de propiedades, planta y equipo, que se realizarán durante el año 2020 por dificultades presupuestales en la fecha de elaboración de los saldos iniciales

Doctora  
 DIANA CONSUELO RUIZ DOMINGUEZ  
 Profesional Universitario-Contadora  
 Instituto Departamental de Bellas Artes  
 Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500003812 del 29 de enero de 2020, mediante la cual consulta si deben realizarse registros contables especiales, en virtud de que hasta la vigencia 2020, se logró asignar presupuesto para la contratación de servicios profesionales que permita la actualización y sistematización, con toda la normatividad que ello requiera los inventarios de activos de la Institución.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación

acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y

el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la característica fundamental de Representación fiel, la cual “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Por otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

##### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección

de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo." (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que para la aplicación del nuevo Marco Normativo Contable, la Contaduría General de la Nación emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado. Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º Cronograma de la Resolución 533 de 2015, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Conforme a lo anterior, era responsabilidad del Instituto establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración de los saldos iniciales.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, la información contable debe ser corregida con el fin de dar cumplimiento

a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 tendría aplicación por una única vez, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por lo tanto, la corrección de los saldos contables deberá atender a las siguientes opciones, de acuerdo con la alternativa escogida:

1. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo a la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual el error será corregido ajustando las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, la Institución deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo a la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de la información contable bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018, por lo cual la diferencia

entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, al cual se corrige el error, afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, la Institución deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300016081 DEL 13-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingresos-Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de propiedades de inversión. Reconocimiento de ingresos por el uso de activos por parte de terceros en inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Reconocimiento de bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento como propiedades, planta y equipo y su medición posterior. Corrección de estados financieros de periodos anteriores por mala interpretación de los hechos económicos. Vigencia de la Circular 060 de 2005 en el nuevo Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Doctor  
ALVARO LEONEL RUEDA CABALLERO  
Director  
Banco Inmobiliario de Floridablanca  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500011212, el día 26 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

“PRIMERA: ¿Existe obligación de realizar medición posterior de propiedades de inversión para fijar el valor razonable del activo, cuando dicha propiedad consiste en un bien fiscal arrendado a un valor reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable)?

SEGUNDA: ¿Cuándo se suscribe contrato de arrendamiento respecto de un bien fiscal con un canon reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable), y este bien esta registrado como una propiedad de inversión en cabeza de una entidad pública circunscrita al marco conceptual de entidades



de gobierno por no tener finalidad distinta a la función pública, es necesario reconocer como gasto de la entidad el valor de la diferencia aritmética existente entre el canon comercial y el canon cobrado efectivamente al arrendador?

TERCERA: En aplicación de la ley 1314 del año 2009, el decreto único reglamentario 2420 del año 2015 y los nuevos marcos conceptuales y criterios de reconocimiento emitidos por parte de la contaduría general de la nación (Sic) respecto de entidad de gobierno, entidades cotizantes y entidades no cotizantes, es aplicable a día de (Sic) dar respuesta a la presente consulta la circular 060 de 2005 emitida por la contaduría general de la nación (Sic).

CUARTA: En caso de conservar vigencia la referida circular en el marco regulatorio actual, ¿a cuáles clases de entidades es aplicable la misma?

(...)

La presente petición se realiza debido a la determinación de un hallazgo con incidencia fiscal y disciplinaria determinando por la contraloría municipal de Floridablanca respecto de la anterior administración de la entidad que represento.

En dicho hallazgo se determinó (Sic) como practica indebida la suscripción de contratos de arrendamiento respecto de bienes fiscales con la fijación de un canon de arrendamiento mensual por un valor bajo en relación con el avalúo comercial del bien objeto de arrendamiento.

(...)

En atención de dicho hallazgo con incidencia y (Sic) fiscal, se está (Sic) exigiendo a la entidad que represento realizar una revaloración de todos los bienes fiscales que administra, los cuales se tienen registrados como propiedades de inversión, en aras de determinar el valor comercial de los mismos y el valor del canon de arrendamiento comercial que debería cobrarse con ocasión del arrendamiento de estos.

Se precia (Sic) que debido al mismo se revisó por parte de la presente administración los contratos objeto de reproche, los cuales encontramos se suscriben a favor de entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. con el objetivo de dar una destinación al bien objeto de arrendamiento que satisfaga las necesidades colectivas, a maneara (Sic) de ejemplo se indica el contrato suscrito con la fundación cardiovascular respecto de una casa en la cual se hospedan los acompañantes de los niños, niñas y/o adolescentes pacientes de dicha institución clínica, cuando estos están en un tratamiento médico (Sic) en la misma y no son residentes de algún municipio integrante del área metropolitana de Bucaramanga. Se

precisa que la entidad sin ánimo (Sic) de lucro no cobra erogación alguna con ocasión de dicho hospedaje, el contrato se anexa a la presente solicitud para valoración de las autoridades pertinentes.

En igual sentido, en la revisión realizada por la dirección con ocasión del referido hallazgo de la autoridad municipal, se encontró otro grupo de contratos de arrendamiento con canon disminuido suscritos con personas naturales o entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. representativas de personas en condiciones de especial protección constitucional, los cuales se destinan para el desarrollo de emprendimientos comerciales en cabeza de población vulnerable.

Dentro del segundo grupo señalado se resalta el contrato suscrito con la asociación de vendedores ambulantes del municipio de Floridablanca, en el cual se realiza el arrendamiento de un bien fiscal amplio con la finalidad de reubicar a los comerciantes informales del municipio en aras de respetar su garantía de reconocimiento a la situación de confianza legítima de la cual eran acreedores y, así mismo, recuperar el espacio público que estaban ocupando. El referido contrato se anexa a la presente solicitud para valoración de las autoridades pertinentes.

(...)

La preocupación actual de la dependencia que represento se debe a los costos que implicaría realizar la medición posterior exigida por la autoridad de control fiscal, los cuales si podrían implicar un auténtico detrimento patrimonial, debido a que se exige por parte de esta la revalorización de todos los predios que se administran por parte de la entidad y, así mismo se considera de poca utilidad dicha valoración, toda vez que consideramos que no es dable realizar medición posterior a valor de mercado respecto de propiedades de inversión cuando se está dentro del marco contable de una entidad de gobierno.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Acuerdo No. 016 de 2004 del Concejo Municipal de Floridablanca, mediante el cual se modifica en su totalidad el Acuerdo 024 de 2002 de creación del Banco Inmobiliario del Municipio de Floridablanca, establece:

“ARTICULO CUARTO: FUNCIONES: Las funciones del Banco Inmobiliario de Floridablanca se definen en forma coherente y ordenada de acuerdo con la normatividad vigente así:

- GESTIÓN TERRITORIAL
- VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL
- COOPERACIÓN E INTERMEDIACIÓN
- INMUEBLES MUNICIPALES Y ESPACIO PÚBLICO
- CONTROL DEL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD INMOBILIARIA

(...)

#### 4. INMUEBLES MUNICIPALES Y ESPACIO PÚBLICO

##### 4.1. INMUEBLES MUNICIPALES

El Banco Inmobiliario de Floridablanca tendrá a su cargo todos los inmuebles del municipio, elaborará un inventario y el expediente de cada uno de ellos, conteniendo toda la información que se requiera para custodia, mantenimiento y protección.

(...)

PARÁGRAFO PRIMERO: Además de las funciones descritas en el presente artículo, el Banco Inmobiliario de Floridablanca desarrollará las consignadas en el Acuerdo 024 de 2002, así:

(...)

3. Intermediación de cualquier clase, para la adquisición, enajenación u otras transacciones relacionadas con inmuebles.

(...)

ARTÍCULO SEXTO: PATRIMONIO DEL BANCO INMOBILIARIO: El Bif dispondrá para su funcionamiento, administración e inversión de los siguientes recursos:

- A. Todos los inmuebles fiscales propiedad del municipio de Floridablanca para su custodia.
- B. Los inmuebles urbanos, suburbanos, rurales y de expansión urbana que adquiera a cualquier título.

(...)

P. Los dineros que se recauden por el concepto de arrendamiento de los inmuebles del municipio.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución No. 693 del 6 de diciembre de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de

Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo, establece:

“ARTICULO 1. Modifíquese el artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedara así:

ARTICULO 42. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

(...)

**Primer periodo de aplicación.** Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevara bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.” (Subrayado fuera de texto)

La sección 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece que:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han

transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.” (Subrayado fuera de texto)

El anexo de la Resolución No. 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, y sus modificaciones, establece:

#### “CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

#### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

(...)

### 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

#### 14.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

(...)

#### 14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo para la medición posterior.

(...)

### CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

#### 2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

##### 2.1. Reconocimiento

(...)

##### 2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.

(...)

## 2.2. Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas y/o descuentos condicionados y no condicionados.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

#### 4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

(...)

5. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

6. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este

ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

(...)

#### 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.



25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimiales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

La Circular Externa No. 060 del 19 de diciembre de 2005 de la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se informan los procedimientos relacionados con los efectos contables de los avalúos de los bienes muebles e inmuebles, de los entes públicos sujetos al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, establece:

“3.5 Vigencia del avalúo.

Los avalúos de que trata la presente Circular Externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo. Las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de la presente norma, podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de tres (3) años.

No obstante lo anterior, siempre que a juicio del Representante Legal, el valor por el cual aparece registrado en la contabilidad el bien mueble o inmueble no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva.

(...)

#### 4. RECONOCIMIENTO, REGISTRO Y REVELACIÓN DEL AVALÚO.

El registro de la actualización de los avalúos deberá quedar incorporado en la contabilidad al cierre del período contable, habiendo afectado las cuentas y subcuentas necesarias de conformidad con los procedimientos establecidos en el PGCP vigente y demás normas que lo modifiquen o adicionen.

En notas a los estados contables deberán revelarse los métodos de actualización aplicados para los bienes muebles e inmuebles que hayan sido objeto de la presente norma, así como la antigüedad de los avalúos.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN a través del concepto N° 20162000029561 del 30 de septiembre de 2016, se pronunció sobre la inviabilidad de reconocer bienes inmuebles, cuando no se tiene el control y los beneficios económicos o potencial de servicios de los mismos, como sigue:

“Corresponde a las entidades del sector central de Bogotá, realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente a las transacciones que dan lugar al reconocimiento de los inmuebles independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto de los contratos, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para garantizar el reconocimiento del recurso controlado en una sola entidad.

Las entidades que tengan el control y conserven sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos, deberán reconocerlos en su situación financiera.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se presentan las siguientes conclusiones para cada una de sus preguntas:

PRIMERA: Con base en la norma sobre propiedades de inversión, se debe realizar la medición posterior de todos los activos clasificados en esta categoría por el valor del costo menos depreciación y deterioro de valor, si lo hubiere. Para tal efecto, es necesario observar la política contable de la entidad en cuanto a la estimación de la vida útil de los inmuebles y el método de depreciación seleccionado. Asimismo, se requiere observar las normas sobre propiedades, planta y equipo y deterioro del valor de activos generadores de efectivo.

SEGUNDA: Con base en la norma de ingresos, citada anteriormente, el reconocimiento del ingreso por arrendamiento se realiza por el valor correspondiente al canon pactado. Por tanto, la diferencia entre el valor de mercado y el valor pactado del arrendamiento no es objeto de reconocimiento en la contabilidad de la entidad, toda vez que la regulación

contable, para el caso específico, no obliga al reconocimiento de ingresos sobre la base de precios de mercado del arrendamiento, éste se hace sólo por la contraprestación definida como arrendamiento.

TERCERA-CUARTA: Con ocasión de la expedición de los nuevos marcos normativos para entidades de gobierno, empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran recursos del público, empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran recursos del público y entidades en liquidación, la Circular Externa No. 060 de 2005 queda sin efecto para el reconocimiento en la contabilidad de los avalúos técnicos de los bienes muebles e inmuebles de todas las entidades sometidas al régimen de contabilidad pública regulado por la Contaduría General de la Nación. En el caso particular de esta consulta, la medición posterior de los edificios y terrenos se realiza al costo menos depreciación y deterioro, desde el 1 de enero de 2018, para entidades de gobierno.

Adicionalmente a las preguntas planteadas, es necesario que se atienda lo pronunciado por la CGN en el concepto N° 20162000029561 del 30 de septiembre de 2016, acerca de la evaluación del control de la entidad sobre los inmuebles, con el fin de que se presenten en su situación financiera únicamente aquellos sobre los que tiene control. Por tanto, se requiere realizar la corrección de errores de periodos anteriores a que haya lugar, por el reconocimiento de inmuebles sobre los que no se tiene control por parte del Banco Inmobiliario, según lo establecido por la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, citada anteriormente.

Asimismo, se evidencia un error en la aplicación de una política contable por mala interpretación de los hechos, teniendo en cuenta que la entidad manifiesta que ha clasificado como propiedades de inversión los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado y en la norma de propiedades de inversión se establece que se clasifican como tal aquellos edificios o terrenos que se tienen para generar renta en condiciones de mercado. Al establecer el canon de arrendamiento por un valor inferior al valor de mercado, estos bienes deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo, como se citó anteriormente. Por tanto, se requiere realizar una corrección del error de presentación de información relevante en el estado de situación financiera de periodos anteriores, conforme lo establecido en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según se citó en las consideraciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017491 DEL 16-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Determinación de vidas útiles diferentes en un mismo grupo de activos de propiedades, planta y equipo.

Doctor  
 ELKIN JULIAN HERNANDEZ ALVAREZ  
 Profesional Especializado Contabilidad y Presupuesto  
 Concejo Municipal de Ibagué  
 Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015542, el día 13 de marzo de 2020, mediante la cual consulta lo siguiente:

“¿es procedente aplicar tasas de depreciación mensual (# de años) diferenciales a un grupo determinado de elementos que hacen parte de un mismo ramo de activos? Ejemplo: aplicar 3 años de depreciación a cierto equipo de computación, y 5 años a otro tipo también de elementos de computación.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen, en cuanto a la medición posterior de la propiedad, planta y equipo:

“19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del

potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación a su consulta:

La depreciación de la propiedad, planta y equipo deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo, así que la entidad debe evaluar por cuanto tiempo espera utilizar los bienes clasificados como propiedad planta y equipo de manera individual, ya que puede suceder que, dadas las características específicas de cada activo, el periodo estimado como su vida útil varíe frente a los demás.

Adicionalmente, para determinar la vida útil, la entidad debe tener en cuenta factores como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, factores que también pueden variar de un activo a otro.

Por lo tanto, si aplicados los anteriores lineamientos, existen condiciones objetivas y justificadas, es viable la existencia de vidas útiles diferenciales para bienes de una misma especie.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018091 DEL 06-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos, recursos de patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, pasivos, gastos e ingresos relacionados a contratos de concesión, cuando hay dos entidades con características de concedente.

Doctora  
SOL ANGEL CALA ACOSTA  
Jefe Oficina Asesora de Jurídica (e)  
Ministerio de Transporte  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500016072, del 16 de marzo de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Conforme a lo previsto en las Resoluciones 582 y 602 de 2018 de la Contaduría General de la Nación para que una entidad sea “entidad concedente” debe cumplir cada uno de los siguientes requisitos, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión:

1. Que tenga el control de los activos en concesión,
2. De los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y
3. Que asuma los riesgos y pasivos asociados a dichos activos.

La Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y la Agencia Nacional de Infraestructura frente al primer requisito, coinciden en que la entidad que tiene el control de los activos en concesión es la Agencia Nacional de Infraestructura ya que es la autoridad administrativa que tiene bajo su control los activos que forman parte de la infraestructura pública de transporte de la nación, cuando sobre ellos recae o son afectados en un contrato de concesión y que la entidad titular entrega a la Agencia Nacional de Infraestructura como entidad gestora del contrato la facultad de estructurar, supervisar y controlar el proyecto,

perdiendo con ello la condición de control de la infraestructura, pues es la agencia en su calidad de concedente, quien gestiona el proyecto, y con el devenir del tiempo, al finalizar el contrato, la infraestructura revierte a la entidad titular.

Frente al segundo requisito, la Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil señala que es la Aerocivil quien cumple con este requisito toda vez que espera obtener los beneficios económicos futuros sobre los activos en concesión en la medida en que el parágrafo 2 del artículo 1 del Decreto 4164 de 2011 establece que las contraprestaciones derivadas de los contratos de concesión aeroportuarios seguirán siendo recursos de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 1o. REASIGNACIÓN DE LAS FUNCIONES RELACIONADAS CON LA ESTRUCTURACIÓN, CELEBRACIÓN Y GESTIÓN CONTRACTUAL DE PROYECTOS DE CONCESIÓN ASOCIADOS A LAS ÁREAS DE LOS AERÓDROMOS.

PARÁGRAFO 2o. Las contraprestaciones derivadas de los contratos de concesión a ser subrogados en virtud del presente decreto, seguirán siendo recursos de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil”

No obstante, frente a este segundo requisito de su lado, la Agencia Nacional de Infraestructura considera que ella cumple con dicho requisito, ya que es la entidad encargada de los proyectos de infraestructura de transporte, quien recibe e ingresa a su patrimonio el resultado o beneficio económico de los activos que administra.

Frente al tercer requisito, la Unidad Administrativa Aeronáutica Civil manifiesta que es la Aerocivil quien asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, ya que los parágrafos primero y segundo del artículo 1° del Decreto 4164 de 2011, establece lo siguiente:

“Parágrafo 1°. Los riesgos asociados a la gestión contractual de los contratos de concesión de las aéreas de los aeródromos se entienden transferidos a partir de la subrogación de dichos contratos. En todo caso, para garantizar la defensa del Estado, la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil prestará el apoyo y acompañamiento necesario al INCO en los tribunales de arbitramento y procesos judiciales que se asuma.

Parágrafo 2°. Las contraprestaciones derivadas de los contratos de concesión a ser subrogados en virtud del presente decreto, seguirán siendo recursos de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil”

Y frente a este, de su parte la Agencia Nacional de Infraestructura manifiesta que cumple con este requisito en razón a que como contratante tiene a su cargo identificar, analizar y



valorar los riesgos de los proyectos de concesión y establecer la distribución de los mismos en los contratos que suscriba.

## CONSULTA

A la luz de lo dispuesto en las Resoluciones 582 y 602 de 2018 de la Contaduría General de la Nación y las demás disposiciones en la materia aplicables, el registro de los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte aeronáutica y aeroportuaria, en relación con: los activos en concesión; los recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos, deben reportarlos la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil o la Agencia Nacional de Infraestructura o las dos entidades deben reportar”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 4° del Decreto 087 DE 2011 estableció que el Sector Transporte está constituido, en los términos de la Ley 105 de 1993, por el Ministerio de Transporte y sus entidades adscritas: Instituto Nacional de Vías, Invías; Instituto Nacional de Concesiones, INCO (Ahora ANI); Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, Aerocivil.; Superintendencia de Puertos y Transporte, Supertransporte.; entre otros.

En cuanto a la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Decreto 260 de 2004 y sus modificaciones, establece en su artículo 2° que dicha entidad “...es la autoridad en materia aeronáutica en todo el territorio nacional y le compete regular, certificar, vigilar y controlar a los proveedores de servicios a la aviación civil, el uso del espacio aéreo colombiano y la infraestructura dispuesta para ello.

Le corresponde también, con carácter exclusivo, prestar los servicios a la navegación aérea y operar las ayudas requeridas para que la navegación en el espacio aéreo colombiano se efectúe con seguridad. Así mismo, tiene bajo su responsabilidad la operación, explotación y provisión de servicios aeroportuarios de los aeródromos a su cargo” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 5° del mismo Decreto, señala como funciones de la Aerocivil:

“Artículo 5°. Funciones de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil (Aerocivil). Son funciones generales de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil (Aerocivil), las siguientes:

(...)

14. Ejecutar las actividades necesarias para administrar, mantener y operar la infraestructura aeronáutica de su competencia.

(...)

19. Establecer las tarifas y derechos en materia de transporte aéreo.

(...)

20. Recaudar y cobrar las tasas, tarifas y derechos por la prestación de los servicios aeronáuticos y los que se generen por las concesiones, autorizaciones, licencias o cualquier otro tipo de ingreso o bien patrimonial (...).”

Por otra parte, el Decreto 4164 de 2011 por el cual se reasignan unas funciones y se dictan otras disposiciones, estableció en los párrafos 1 y 2 del artículo 1, lo siguiente:

“Parágrafo 1°. Los riesgos asociados a la gestión contractual de los contratos de concesión de las áreas de los aeródromos se entienden transferidos a partir de la subrogación de dichos contratos. En todo caso, para garantizar la debida defensa del Estado, la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil prestará el apoyo y acompañamiento necesario al Instituto Nacional de Concesiones (INCO) en los tribunales de arbitramento y procesos judiciales que este asuma.

Parágrafo 2°. Las contraprestaciones derivadas de los contratos de concesión a ser subrogados en virtud del presente decreto (Sic), seguirán siendo recursos de la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil”.

En cuanto a la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), el Decreto 4165 de 2011 estableció en su artículo 3° que esta entidad tiene por objeto “...planear, coordinar, estructurar, contratar, ejecutar, administrar y evaluar proyectos de concesiones y otras formas de Asociación Público Privada (APP), para el diseño, construcción, mantenimiento, operación, administración y/o explotación de la infraestructura pública de transporte en todos sus modos y de los servicios conexos o relacionados y el desarrollo de proyectos de asociación público privada para otro tipo de infraestructura pública cuando así lo determine,

expresamente el Gobierno Nacional respecto de infraestructuras semejantes a las enunciadas en este artículo, dentro del respeto a las normas que regulan la distribución de funciones y competencias y su asignación” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el artículo 4° del Decreto mencionado definió las funciones de la ANI, dentro de las cuales estableció:

“2. Planear y elaborar la estructuración, contratación y ejecución de los proyectos de concesión u otras formas de Asociación Público Privada para el diseño, construcción, mantenimiento, operación, administración y/o explotación de la infraestructura pública y de los servicios conexos o relacionados, que hayan sido previamente identificados por el Ministerio de Transporte o asignados por el Gobierno Nacional.

(...)

11. Identificar, analizar y valorar los riesgos de los proyectos de concesión u otras formas de Asociación Público Privada a su cargo e incorporar en todos los contratos de concesión y sus modificaciones las reglas de distribución de riesgos de forma que sea explícita la asunción de riesgos de cada una de las partes.

(...)

14. Coordinar con el Instituto Nacional de Vías (Invías) y la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil (Aerocivil) la entrega y recibo de las áreas y/o la infraestructura de transporte asociadas a los proyectos de concesión u otras formas de Asociación Público Privada a su cargo” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la normatividad contable, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define las características fundamentales de la información como “...aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características

fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el Marco Conceptual establece los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros. En lo relacionado con los activos, establece lo siguiente:

#### “6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

##### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino

que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, establece:

#### “1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

##### 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

##### 1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. La entidad concedente reconocerá o revelará otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan de un acuerdo de concesión, de conformidad con las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes, Activos contingentes o Cuentas por cobrar, según corresponda.” (Subrayados fuera del texto).

Con la Resolución 602 de 2018 se incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte. En dicho procedimiento se estableció lo siguiente:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades concedentes, que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, para el registro de los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en relación con: los activos en concesión; los recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos.

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Este procedimiento también aplicará, en lo que corresponda, a las entidades que tengan la titularidad legal de activos de infraestructura de transporte (en adelante, entidades titulares), que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que entreguen dichos activos a una entidad gestora de acuerdos de concesión que actúe como entidad concedente.”

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Según el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que una entidad controla el recurso si puede, entre otros, usar un bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

En ese sentido, el Marco conceptual también establece que para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades se apoyarán en juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo y, adicionalmente, cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de



activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

De igual forma, los criterios de reconocimiento del Marco conceptual establecen que se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En concordancia, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, define la entidad concedente como aquella entidad que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Esta definición coincide con la establecida en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte.

Dado lo anterior, la definición de concedente tanto en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente como en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, implica que la entidad concedente controle los activos en concesión y que, derivado de dicho control, espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y asuma los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, por lo que el control será la condición principal y las dos siguientes serán consecuencia de esta.

Así las cosas, según lo establecido en la consulta, la Aerocivil y la ANI coinciden en que la ANI, en su calidad de autoridad administrativa, es la Entidad que tiene bajo su control los activos que forman parte de la infraestructura pública de transporte de la Nación, cuando sobre ellos recae o son afectados en un contrato de concesión y que la entidad titular entrega a la ANI como entidad gestora del contrato la facultad de estructurar, supervisar y controlar el proyecto, perdiendo con ello la condición de control de la infraestructura, pues es esta última en su calidad de concedente, quien gestiona el proyecto, y con el devenir del tiempo, al finalizar el contrato, la infraestructura revierte a la entidad titular.

Por tal razón, será la ANI como controladora de los activos en concesión quien actuará como entidad concedente para efectos de aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte en relación con los activos en concesión; los recursos en los patrimonios

autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos.

Ahora bien, corresponde a las entidades evaluar si los criterios utilizados para efectos de determinar el control sobre los activos fueron o no los más indicados, teniendo en cuenta que el análisis se debe realizar de manera integral teniendo en cuenta lo establecido en la normatividad contable, la normatividad de las entidades, y los aspectos pactados a nivel contractual. Si bajo este escenario se llegare a redefinir y determinar que el control de los activos en concesión recae sobre la Aerocivil, se aplicará lo correspondiente a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018141 DEL 06-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Propiedades de Inversión
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición inicial y Medición posterior de los bienes clasificados como Propiedades, planta y equipo. Actualización del valor de Propiedades, planta y equipo en la medición posterior.

Doctora  
SANDRA CAROLINA MORENO SÁNCHEZ  
Gerente Contable  
Fiducoldex  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500013622 del 03 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo celebró convenio de Cooperación Interadministrativo con el Fideicomiso Procolombia administrado por Fiducoldex S.A., para la construcción del Centro de Negociaciones internacionales. Para el efecto el Ministerio aportó bienes inmuebles propios, de los cuales transfirió al Fideicomiso el 50% de los derechos de propiedad y por su parte el Fideicomiso Procolombia aportó recursos en dinero para la ejecución de las obras de infraestructura necesarias.

Al respecto, en correo electrónico de la Señora Contadora del Fideicomiso, aclara:

i. En el año 2014 se recibió en el patrimonio autónomo Procolombia el 50% de los inmuebles (50% de cada casa) mediante escritura, con el objetivo de ser adecuadas para la creación de un centro de pensamiento, esto incluyó demolición de una de las casas y adecuaciones y renovaciones locativas en la otra, dicha casa quedo con la fachada pero por dentro se modificó totalmente. Contablemente con dicha escritura se realizó el registro en Construcciones en curso.

ii. Desde el 2014 se inició la obra y el trabajo de adecuaciones, se mantuvieron las dos casas en Construcciones en curso.

iii. En el año 2017 se terminó la obra en una de las casas y se activó en Propiedades, planta y equipo mediante un avalúo, (la otra quedó en construcciones en curso).

iv. A 1° de enero de 2018 el Fideicomiso reconoció su participación en una de las casas, en la cuenta de Propiedades, planta y equipo en las subcuentas de Terrenos y Edificaciones con el avalúo realizado el año 2017.

v. Al cierre del 2019 se culminó la obra de la segunda casa y se actualizó como Propiedades, planta y equipo mediante un nuevo avalúo.

vi. Teniendo en cuenta que se realizaron los dos avalúos por el tema de actualización de pólizas, en contabilidad actualizamos también mediante avalúo la casa que desde el 2018 ya estaba en Propiedades, planta y equipo.

Por la actualización realizada sobre bienes ya activados como propiedad planta y equipo nuestra inquietud es si en medición posterior se puede realizar ajustes a dichos inmueble con avalúos, los cuales no tienen como objetivo ser comercializados sino determinar el valor actual de las casas, además por actualización de pólizas el patrimonio de todas formas realizó este gasto y también porque en NICSP, si se contempla.

Por lo anterior, pregunta:

1. ¿Es correcto nuestro entendimiento de activar mediante avalúo las construcciones en curso como propiedad, planta y equipo luego de culminada la construcción?
2. ¿Es correcto actualizar posteriormente el valor de las propiedades, planta y equipo teniendo en cuenta avalúos?
3. ¿Es correcto actualizar posteriormente el valor de las propiedades de inversión teniendo en cuenta avalúos?
4. Si por el manejo en general del fideicomiso, se realiza un avalúo, por ejemplo, para temas de pólizas, ¿este puede ser usado para actualizar los valores registrados contablemente?

## CONSIDERACIONES

El numeral 10. Propiedades, planta y equipo del Capítulo I de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 425 de 2019, señala:

## “10.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

## 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

### 10.3 Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Norma de Propiedades de Inversión contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación para las entidades de Gobierno incorporadas al RCP mediante la Resolución 425 de 2019, señala en el numeral 14 del Capítulo I. Activos:

#### “14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

##### 14.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

##### 14.2. Medición inicial

7. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la entidad.

(...)

##### 14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. (Subrayado fuera de texto)

#### 14.4. Reclasificaciones

15. Se realizará una reclasificación hacia propiedades de inversión cuando exista un cambio en su uso, que se haya evidenciado por: a) el fin de la ocupación por parte de la entidad (en el caso de la reclasificación de una propiedad, planta y equipo a una propiedad de inversión); o b) el inicio de una operación de arrendamiento operativo de un activo que estaba destinado para la venta en el curso normal de la operación (en el caso de la reclasificación de un inventario a propiedad de inversión).”

Por su parte, El CGC para las entidades de Gobierno describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, como:

“Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 2-El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3-El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
- 2-El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3-El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos atender las preguntas planteadas en su solicitud así:

1. ¿Es correcto nuestro entendimiento de activar mediante avalúo las construcciones en curso como propiedad, planta y equipo luego de culminada la construcción?

Al respecto es necesario distinguir dos eventos:

- Valoración del bien incorporado como Propiedades, planta y equipo:

El instructivo 002 de 2015 aplicado por las entidades de Gobierno impartió las instrucciones para la conformación de los saldos iniciales a la fecha de la transición, esto es 1° de enero de 2018, de las cuales para determinar el costo de los bienes clasificados en el rubro de Propiedades, planta y equipo señaló tres opciones., de las cuales una era la de realizar avalúos técnicos, alternativa que según lo indicado en sus aclaraciones, fue la adoptada por esa entidad.

De otra parte, la Norma Propiedades, planta y equipo dispone que la medición posterior corresponde al costo, en este caso el valor incorporado en los saldos iniciales, menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; la Norma no contempla actualización de los bienes reconocidos como activos en Propiedades, planta y equipo, y solo se podrían utilizar avalúos para efectos contables, con propósitos de determinar deterioro de los activos.

- Valoración del bien incorporado como Construcciones en curso

En relación con el segundo inmueble, mantenido en la contabilidad como Construcciones en curso, al 1° de enero de 2018 debía calcularse el valor para su incorporación a los saldos iniciales observando las alternativas previstas en el instructivo. Por su parte, las obras realizadas posteriormente atribuibles a la preparación del activo para el uso previsto, se adicionan al valor inicialmente determinado del activo, según lo indicado por la Norma de Propiedades, planta y equipo cuando el activo se adquiere en una transacción sin contraprestación.

En consecuencia, en los dos casos, no es viable la actualización realizada a los activos reconocidos en Propiedades planta y equipo en la vigencia 2019, por lo que deberá reversarse el ajuste efectuado con base en el avalúo.



2. ¿Es correcto actualizar posteriormente el valor de las propiedades, planta y equipo teniendo en cuenta avalúos?

Acorde con lo indicado en el punto anterior, la norma no contempla actualizar el costo inicialmente reconocido.

3. ¿Es correcto actualizar posteriormente el valor de las propiedades de inversión teniendo en cuenta avalúos?

Al igual que las Propiedades, planta y equipo, las Propiedades de inversión en la medición inicial se reconocen al costo y en la medición posterior al costo menos la depreciación, menos el deterioro.

4. Si por el manejo en general del fideicomiso, se realiza un avalúo, por ejemplo, para temas de pólizas, ¿este puede ser usado para actualizar los valores registrados contablemente?

En la normatividad para las entidades de Gobierno los bienes reconocidos como Propiedades, planta y equipo no son objeto de actualización en la contabilidad, con independencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal y disciplinario que deben atender los administradores de las entidades públicas por el aseguramiento de los bienes y fondos públicos, en donde el valor asegurable no necesariamente puede ser el valor registrado en la contabilidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018811 DEL 15-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación contable de los faros utilizados por la DIMAR

Teniente de Navío  
 ANDRÉS FELIPE BELLO CURCIO  
 Coordinador Grupo Intendencia Regional DIMAR No 4  
 Dirección General Marítima  
 Cartagena, Colombia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500016532, del 31 de marzo de 2020, en la cual solicita reconsiderar la clasificación contable de los faros utilizados por la DIMAR.

El consultante argumenta que dichos faros son registrados contablemente en la subcuenta 164090-Otras edificaciones, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, atendiendo los lineamientos dados en el concepto 13606 de 19 de noviembre de 1998, emitido por la CGN. Sin embargo, de acuerdo a la naturaleza del bien en el cual se configuran instrumentos de comunicación para ayudas a la navegación de las embarcaciones, la entidad sugiere que sean clasificados en la cuenta 167090-Otros equipos de comunicación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN.

La entidad establece que de acuerdo al "(...) Plan de Señalización Marítima y Fluvial 2019-2030, la Señalización Marítima maneja 03 tipos de Faros acuerdo al tipo de condiciones medio ambientales de cada lugar de instalación, que garanticen un óptimo desempeño costo/beneficio al largo de al menos 20 años de vida útil."

Sobre el tipo del faro al cual se hace referencia en la consulta es tipo cónico-cilíndrico fabricado en acero inoxidable, y "Acorde a normatividad IALA, capítulo No. 03, Ítem 3.2.5 Ayudas Fijas a la Navegación un FARO es una gran estructura visible (marca visual) en tierra, cerca de la línea costera o en el agua que hace las veces de marca diurna; y sirve generalmente de plataforma para una luz de señalización marítima de mayor alcance.

Otras ayudas a la navegación, como señales acústicas o de radio pueden encontrarse en el faro o cerca de él. Un faro puede estar atendido o tener automatizado será a menudo monitoreado a distancia y en algunos casos controlado remotamente.

Adicionalmente es importante resaltar que estas instalaciones no son de naturaleza estática, pues de acuerdo a la necesidad son movilizadas y reubicadas, y en estas estructuras no es posible ningún tipo de habitabilidad para ninguna actividad.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTICULO 654. Las cosas corporales. Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

ARTICULO 655. Muebles. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.

PARÁGRAFO. Reconózcase la calidad de seres sintientes a los animales.

ARTICULO 656. Inmuebles. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.

as(Sic) casas y veredas se llaman predios o fundos.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenido en el Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, incluye como características fundamentales de la información financiera entre otras las siguientes:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### “1640-EDIFICACIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo. (...)

#### 1670-EQUIPO DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los equipos de comunicación, de computación, satélites, antenas y radares, entre otros, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como los destinados a apoyar la gestión administrativa. También incluye los

equipos de comunicación y computación de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las características cualitativas de la información financiera del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, de relevancia y representación fiel, la entidad deberá garantizar que la información financiera represente fielmente los hechos económicos y esto se alcanzará cuando la descripción del fenómeno sea completa, neutral, y libre de error significativo.

Para efectos de clasificación, el Catálogo General de Cuentas como instrumento para el registro de los hechos económicos, da una categorización organizada de cuentas, en las cuales describe la naturaleza de las operaciones de la entidad contable pública. En efecto, las entidades deberán usar las cuentas contables que mejor reflejen la realidad financiera del hecho económico.

Ahora bien, en el entendido que, un faro además de ser una torre de señalización luminosa situada en el litoral marítimo emite señales acústicas o de radio como referencia y aviso costero para navegantes, que funciona como elemento de seguridad marítima y puede ser movilizado y reubicado según la necesidad, podrá ser reconocido en la subcuenta 167090- Otros equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018901 DEL 17-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de error en la estimación de depreciación de propiedad planta y equipo

Doctora  
 RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO  
 Responsable área de Contabilidad  
 Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud-IDIPRON  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500016652, el día 31 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Al cierre de la vigencia 2019 al diligenciar los anexos requeridos por la Secretaría de Hacienda en lo correspondiente a las estimaciones de la depreciación de muebles, el área encargada encontró un error en la estimación de estas cuantías por los años de vida útil aplicados, reflejando un total de \$217.245.690.38, dentro de los cuales existe una cantidad considerable que se reclasificaran por su materialidad, con un control administrativo.

Teniendo en cuenta lo anterior y al nuevo marco normativo, se estima conveniente realizar el ajuste correspondiente, afectando la cuenta de resultados vigencias anteriores, antes de terminar el informe del primer trimestre de la vigencia 2020, junto con los ajustes en estos bienes que corresponden a la vigencia 2020.

En forma comedida solicito orientación y concepto sobre el tema mencionado y de considerar necesario sus indicaciones contables sobre la corrección de este error.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

## “4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la cuenta:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

#### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.  
(Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, dentro de los cuales se incluyen entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Con el fin de efectuar la corrección del error, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores menciona que se deben corregir los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Dado que, de acuerdo con los hechos descritos en su consulta, en el periodo actual se identificó plenamente el error, su corrección deberá realizarse mediante la afectación de las cuentas del activo o pasivo impactadas por el mismo, y si en su momento se debió reconocer el hecho mediante cuentas de resultados, la contrapartida corresponderá a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019551 DEL 27-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Estimación del valor recuperable para la determinación del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo. Diferencia entre el valor de mercado y el valor neto de realización.

Doctor

LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUENA

Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500016512 del 31 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta, que el ICBF cuenta en la actualidad con 1.177 que sobre el balance asciende a \$1.24 billones, con diferentes modalidades de ingreso como son: vocaciones hereditarias, bienes vacantes, daciones en pago, cesión a título gratuito, construidos en terrenos de terceros (entes territoriales) y construcciones realizadas en terrenos de propiedad de la entidad. El ICBF es una entidad que cuenta con 34 regionales en todo el país, a las cuales el Grupo al que pertenezco debemos brindarles asesoría y apoyo efectiva frente a un tema que es muy robusto como lo es el DETERIORO DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO.

Revisando el manual de NORMAS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS HECHOS ECONÓMICOS punto No 20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO, nos encontramos con definiciones muy técnicas que al momento de llevarlas a la practica generan ciertos interrogantes.

Por lo anterior, le solicitamos respetuosamente un concepto de ser posible con ejercicios a manera de ejemplo por parte del área de Subcontaduría de Investigación, donde podamos evidenciar el valor recuperable de un inmueble, cuando se presenten las siguientes variables:

- El inmueble representa un riesgo para el servicio misional de la entidad, en consecuencia se debe demoler.
- El inmueble tiene riesgos estructurales, pero es recuperable. Teniendo en cuenta que el valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado y el costo de reposición. Aquí tenemos varias dudas, puedo tomar como valor de mercado un avalúo?. En cuanto al costo de reposición, el cual es definido como la erogación realizada en un momento determinado para colocar en condiciones de uso un inmueble, no surge la duda frente al ítem 20.4.2.1 Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y lo definido en el ítem 20.4.2.2 Costo por reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación? Nos podrían con caso practico lo definido en estos dos ítem's por favor.
- Y por último, en el caso de que la entidad deba desocupar un inmueble debido a que la capacidad no es suficiente para atender los cupos (niños) que requiere un Hogar Infantil, para ello se traslada a otro inmueble donde debe pagar un canon de arrendamiento. Es posible cuantificar el potencial de servicio que dejó de percibir la entidad al desocuparlo, y que mediante un canon de arrendamiento dio continuidad al servicio.? De ser posible ilustrarlo mediante un caso a manera de ejemplo.
- En la practica que diferencia hay entre un valor de mercado y el valor neto de realización. De ser posible mediante un ejemplo”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

6.3.1. Valores de entrada y de salida

Los criterios de medición pueden ser valores de entrada o de salida. Los valores de entrada reflejan los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo. Los valores de salida reflejan el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados del uso continuado de un activo o de su venta. Los valores de entrada y de salida pueden diferir por aspectos tales como: a) recursos que se transan en mercados intermediados; b) activos adaptados a los requisitos de funcionamiento particulares de la entidad por los cuales otros participantes del mercado no estarían dispuestos a pagar un precio similar; c) costos de transacción en los que se haya incurrido; d) existencia de mercados activos para transar activos y e) existencia de activos especializados.

(...)

### 6.3.2. Mediciones observables y no observables

Algunas mediciones pueden clasificarse dependiendo de si son o no observables en un mercado abierto, activo y ordenado. Las mediciones que son observables en un mercado, probablemente, son más comprensibles y verificables que las mediciones no observables y pueden representar más fielmente el fenómeno que están midiendo.

### 6.3.3. Medición específica y no específica para una entidad

Las mediciones se pueden clasificar dependiendo de si son o no específicas para una entidad. Las mediciones específicas para una entidad reflejan las limitaciones económicas y las condiciones actuales que afectan los posibles usos de un activo y la liquidación de un pasivo por parte de una entidad; además, pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y riesgos que no tienen otras entidades. Las mediciones que no son específicas para una entidad reflejan oportunidades y riesgos del mercado general.

### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única

transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado

cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta.

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).

#### 6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad.

La utilidad potencial de medir los activos al valor neto de realización es que un activo no debe tener un valor inferior para la entidad que el valor que podría obtener por la venta del mismo. Sin embargo, este criterio de medición no es adecuado si la entidad es capaz de utilizar los recursos en forma alternativa de una manera más eficiente; por ejemplo, al usarlos en la prestación de servicios. El valor neto de realización es, por lo tanto, útil cuando la alternativa más eficiente para la entidad es la venta del activo.

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

#### 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

##### 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si

efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

## 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el



método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

### 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

### 20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

15. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

(...)

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

#### 20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal,

timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

#### 20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

##### 20.4.2.1. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

##### 20.4.2.2. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

(...)

#### 20.6. Revelaciones

33. La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de los activos que deban ser objeto de aplicación de esta Norma.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

### Determinación del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo

De acuerdo con las consideraciones, se concluye que el proceso para determinar el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo está compuesto por diferentes fases que pueden concluir en el reconocimiento de dicha pérdida, en la revisión y ajuste de la vida útil restante, método de depreciación o valor residual del activo o en ninguna de las anteriores. Por lo tanto, cuando se trata de activos no generadores de efectivo, entendidos como aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, la entidad deberá realizar las siguientes actividades:

#### 1. Revisión de la materialidad establecida en las políticas contables.

Conforme a lo establecido por la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, esta aplica para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como propiedades, planta y equipo o activos intangibles, para lo cual la entidad debió consagrar en sus políticas contables los criterios para determinar dicha materialidad.

Teniendo en cuenta la política, los activos que cumplan con los criterios allí establecidos, como mínimo al final del periodo contable serán objeto de evaluación para identificar la existencia o no de indicios de deterioro del valor.

#### 2. Evaluación para determinar la existencia de indicios de deterioro.

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes internas y/o externas, que incluyen, entre otros, cambios significativos en el entorno legal, tecnológico, de mercado o política gubernamental; disminución significativa en su valor de mercado; obsolescencia o deterioro físico; cambios significativos en su uso y capacidad para suministrar bienes o servicios disminuida. Es pertinente aclarar que este proceso de verificación, no requiere la elaboración de avalúos.

De acuerdo con las circunstancias por usted descritas, referentes a inmuebles con riesgo estructural, que bien terminen en su demolición o en su rehabilitación, y el inmueble que por su insuficiente capacidad tuvo que ser desocupado, son inmuebles que claramente

presentan indicios de deterioro del valor. En el primer caso, por el deterioro físico y en el segundo, porque al verse reducida la capacidad de prestar su servicio, la entidad realizó un cambio significativo en su uso, que afecta desfavorablemente a la entidad, al tener un activo ocioso mientras debe cubrir unos cánones.

### 3. Medición y reconocimiento del deterioro del valor.

Cuando los ajustes en la vida útil restante, método de depreciación o amortización, o el valor residual, resulten insuficientes para subsanar el deterioro, el ICBF deberá determinar el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, dando prioridad al valor de mercado menos costos de disposición.

#### 3.1. Valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, el valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

El hecho de que el valor de mercado sea un valor de entrada o salida observable implica que este valor refleja tanto los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo, o el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados del uso continuado de un activo o de su venta. En este sentido, para que el valor de mercado sea el adecuado, es improbable que exista una diferencia entre los valores de entrada y salida que conformar el mercado en el cual se trance el activo.

Por lo anterior, puede inferirse que los activos que componen el mercado del cual se obtendrá el valor de mercado de un bien, tienen características similares.

Adicionalmente, cuando es posible determinar el valor de mercado de un activo, en aras de establecer su deterioro, a este valor se reducirán los costos de transacción, entendidos como aquellos costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta, dentro de los que se incluyen costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, entre otros.

Es menester manifestar, que el valor de mercado de los activos podrá ser estimado mediante avalúos técnicos con personal idóneo que se encuentre bajo el ámbito de

aplicación de la Ley 1673 de 2013, además de los funcionarios públicos de los que trata el artículo 12 del Decreto 556 de 2014.

### 3.2. Costo de reposición.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno define el costo de reposición como la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este, siendo un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Este criterio, refleja un patron de la entidad en el proceso de adquisición o construcción de un bien, sin que esto implique un activo de características similares, puesto que puede significar el valor de un bien sustituto o alternativo, con el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

De conformidad con la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, cuando no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará como valor del servicio recuperable el costo de reposición, el cual corresponde al costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente y que puede hallarse a partir de dos enfoques: Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación.

#### *Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación*

Corresponde al valor estimado de los recursos necesarios para reponer el potencial de servicio del activo, bien sea a través de la reproducción del activo, o bien de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio, ajustado por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo objeto de cálculo de deterioro. Por lo cual, este enfoque se privilegia en los casos en los cuales el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

#### *Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación*

Además del ajuste por depreciación, se adiciona el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio perdido por el daño físico del activo, enfoque que se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

Si bien, la normatividad contable presenta las diferentes alternativas que permiten obtener los elementos necesarios para estimar el valor recuperable requerido para el cálculo de la pérdida por deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, cuando no se dispone del valor de mercado, y se evidencie la existencia de indicios de deterioro, la entidad podrá apoyarse en personal idóneo que se encuentre bajo el ámbito de aplicación de la Ley 1673 de 2013, además de los funcionarios públicos de los que trata el artículo 12 del Decreto 556 de 2014, para realizar los avalúos de reconocido valor técnico, que garanticen que la información financiera presente fielmente los hechos económicos.

Ahora bien, si al estimar los valores el valor en libros es mayor a la diferencia entre estos corresponderá a la pérdida por deterioro del activo, que será registrado mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registrará pérdida alguna.

#### Diferencia entre valor de mercado y valor neto de realización

Para atender su inquietud frente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto de realización, deben considerarse las definiciones señaladas por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, referentes a valores de entrada y salida; mediciones observables y no observables; y medición específica y no específica para una entidad.

Los valores de entrada reflejan los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo. Los valores de salida reflejan el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados del uso continuado de un activo o de su venta.

Las mediciones pueden clasificarse dependiendo de si son o no observables en un mercado abierto, activo y ordenado. Las mediciones que son observables en un mercado, probablemente, son más comprensibles y verificables que las mediciones no observables y pueden representar más fielmente el fenómeno que están midiendo.

Así mismo, estas mediciones pueden clasificarse dependiendo de si son o no específicas para una entidad. Son mediciones específicas para una entidad cuando estas reflejan las limitaciones económicas y las condiciones actuales que afectan los posibles usos de un activo, además de que pueden reflejar oportunidades económicas que no están disponibles para otras entidades y riesgos que no tienen otras entidades. Las mediciones que no son específicas para una entidad reflejan oportunidades y riesgos del mercado general.

Como se mencionó anteriormente, el valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad, lo cual implica que, este valor refleja tanto los costos en los que se incurre o en los que se podría incurrir para adquirir o reponer un activo, o el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados del uso continuado de un activo o de su venta, para lo cual, es improbable que exista una diferencia entre los valores de entrada y salida que conformar el mercado en el cual se trance el activo.

Por otra parte, el valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta que, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado, en tanto que es un valor de salida observable y específico para la entidad, es decir, que es la entidad la que tiene la información suficiente para estimar el valor que podría obtener para su venta, al reducir los costos estimados para terminar su producción y disponer de este. Dada la naturaleza de esta medición de activos, hace más factible su uso en la medición de inventarios.

En consecuencia, la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto de realización recae en que para el primero su valor puede corresponder a valores de entrada o salida observables sin que sea un valor específico para entidad, contrario al valor neto de realización el cual puede corresponden a valores de salida observables y específicos para la entidad.

Igualmente, se hace necesario precisar que la Contaduría General de la Nación no expide metodologías de cálculo, en tanto que, estas se encuentran sujetas a las particularidades de las entidades y al juicio profesional de sus colaboradores, con el fin de que los estados financieros representen fielmente los hechos económicos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019891 DEL 06-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Depreciación de las propiedades, planta y equipo para las que se midió el saldo inicial al valor de mercado, costo de reposición o costo de reposición depreciado, según la alternativa ii del literal d del numeral 1.1.9. del instructivo 002 de 2015.

Señor  
MIGUEL ÁNGEL MONROY PÉREZ  
Aqua Financial and Accounting Services  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018802, el día 21 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Si una entidad de Gobierno en la elaboración de saldos iniciales aplicó para la (Sic) sus activos la alternativa ii del numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del instructivo 002 de 2015, en donde pone expresamente "la depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación". ¿Deberían los activos para los que se escogió esta alternativa tener una depreciación acumulada reconocida en la cuenta 1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA o como lo expresa el instructivo la misma debe ser dada de baja y el cálculo de la depreciación iniciaría a partir del 01 de enero de 2018?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS  
(...)”



## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del

mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

26. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno establece:

“1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación hacia propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.
- 2-El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, donación, cesión u otra modalidad de retiro.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la depreciación calculada periódicamente.
- 2-El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Resolución 693 de 2016, mediante la cual se modifica el cronograma de aplicación del marco normativo para entidades de gobierno establecido en la Resolución 533 de 2015, establece:

“ARTICULO 1°. Modifíquese el artículo 42 de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

ARTICULO 42. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, las entidades formularan y ejecutaran, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1 de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos. A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentaran los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- b. Estado de resultados del 1° de enero al 31 de diciembre de 2018
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1° de enero al 31 de diciembre del 2018
- d. Estado de flujo de efectivo del 1° de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo 1. Los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior.

ARTÍCULO 2°. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1° de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017." (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, el Instructivo No. 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para el proceso de transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, establece:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre

de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

Para facilitar la aplicación de este instructivo, los destinatarios del mismo tendrán como referente, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015.

## 1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

### 1.1. ACTIVOS

(...)

#### 1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015 y la Resolución 693 de 2016, las entidades de gobierno que midieron los saldos iniciales de sus propiedades, planta y equipo al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, debieron realizar la baja en cuentas de la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2017, correspondiente a dichos bienes. El Instructivo 002 de 2015 se debió aplicar por única vez para el proceso de determinación de saldos iniciales, necesario para iniciar el periodo de aplicación del nuevo marco normativo para entidades de gobierno.

Por tanto, a partir del 1° de enero de 2018, las entidades de gobierno debieron establecer sus políticas contables con completa y detallada observancia del Marco Normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. En concordancia con la norma de propiedades, planta y equipo, las entidades de gobierno debieron establecer los nuevos parámetros de entrada a la información contable, tales como el valor inicial a enero 1 de 2018, vidas útiles, valor residual y los métodos de depreciación a ser utilizados para calcular el valor de la depreciación de cada periodo contable, cuyo reconocimiento afecta el crédito de las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En tal sentido, si la entidad de gobierno no eliminó la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2017, esto configuraría un error al aplicar el Instructivo 002 de 2016, el cual establece que para aquellas propiedades, planta y equipo cuyo saldo inicial se determine conforme a la alternativa ii se debe realizar tal eliminación. En consecuencia, la estimación de la depreciación de los periodos 2018 y 2019 resultaría errónea, pues tiene una base de cálculo que no se corresponde con la regulación contable, caso en el cual se requeriría aplicar la norma de políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, y de resultar material el error, proceder a la reexpresión de estados financieros requerida en dicha norma.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000020311 DEL 14-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno Distrital. Deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Señor  
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA  
Director administrativo  
L&Q Revisores Fiscales y Auditores Externos S.A.S.  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500019452 del 24 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

1. ¿Cuál es el Marco Normativo aplicable para Entidades de Gobierno Distrital, como la Secretaría de Movilidad, Secretaría Distrital de Hábitat o Secretaría del Ambiente?
2. El mencionado Marco Normativo ¿es diferente al que deben aplicar los Fondos de Desarrollo Local como lo es el de Kennedy o Tunjuelito?
3. ¿Las entidades mencionadas anteriormente aplica las NICSP?
4. ¿Cómo se debe calcular el deterioro de un elemento de propiedad, planta y equipo?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, emitido por la Contaduría General de la Nación, establece:

## "4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

70. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.”

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

### “3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de

contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

(...)

i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.

b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

#### 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

15. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

(...)

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable."  
(Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

### Preguntas 1 y 2

De conformidad con el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que desarrolla funciones de cometido estatal, controla recursos públicos, está en la obligación de realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, está sujeta a diversas formas de control y está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

Además, la entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personalidad jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

Ahora bien, de acuerdo con la organización administrativa del Distrito Capital contemplado en el Decreto Ley 1421 de 1993 y el Acuerdo Distrital 257 de 2006, este ente territorial se organiza administrativamente en los Sectores Central, Descentralizado y Localidades. Además, tiene Órganos de Control y una Corporación de elección popular denominada Concejo de Bogotá. En este sentido, las entidades por usted nombradas, como lo son la

Secretaría de Movilidad, Secretaría de Hábitat, Secretaría de Ambiente y los Fondos de Desarrollo Local de Kennedy y Tunjuelito, hacen parte integral de la organización administrativa del Distrito.

Dado que el Distrito le corresponde la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones y esta a su vez ha optado por llevar la organización y ejecución del proceso contable de forma separada por unidades contables, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros del Distrito, estas unidades también aplican el Marco Normativo mencionado.

En consecuencia, las unidades contables estarán en la obligación de aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central, procesar la información contable de la unidad en forma separada, enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central, entre otros.

### Pregunta 3

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017 (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones) incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación.

De lo anterior, se concluye que las entidades del sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, para el caso del Distrito Capital, lo preceptuado por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

#### Pregunta 4

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, los activos que la Entidad considere materiales, deben aplicar la Norma 19 Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma 20 Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, entendiendo que el deterioro de valor de un activo es la pérdida en sus beneficios económicos futuros o una pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

Son activos generadores de efectivo, los bienes que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la Entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión.

Los activos no generadores de efectivo, por el contrario, son aquellos que se mantienen con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la Entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado.

Como mínimo al final del periodo contable, se deberá evaluar la existencia de indicios de deterioro del valor de sus activos generadores o no generadores de efectivo, para lo cual se recurrirá a fuentes internas y/o externas, que incluyen: cambios significativos en el entorno legal, tecnológico, de mercado o política gubernamental; disminución significativa en su valor de mercado; obsolescencia o deterioro físico; cambios significativos en su uso; entre otros.

En caso de evidenciarse indicios de deterioro, se procederá a verificar dicha pérdida y, en algunos casos, podrá ser necesaria la revisión y ajuste de la vida útil restante, método de depreciación o amortización, o el valor residual.



Para determinar la pérdida por deterioro del valor de los activos generadores de efectivo se estimará el valor recuperable, que corresponderá al mayor entre el valor de mercado menos los costos de financiación y el valor de uso, este último determinando el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espere obtener del activo. Así mismo, para los activos no generadores de efectivo, se deberá establecer el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En cualquier caso, si el valor en libros es mayor al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la diferencia entre estos valores corresponderá a la pérdida por deterioro del activo, que será registrada mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor recuperable o el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registrará pérdida alguna.

Para la estimación del valor de mercado y del costo de reposición, la Entidad debe tener en cuenta lo señalado en las definiciones de estas bases de medición en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno y, en todo caso, si alguno de estos valores es menor al valor en libros del activo, deberá reconocerse la pérdida por deterioro del valor, atendiendo a lo señalado en el párrafo anterior.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000029321 DEL 03-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Gastos deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de depreciación y deterioro de inmuebles declarados como bienes de interés cultural con destinación a actividades administrativas del Ministerio de Cultura.

Doctora  
SANDRA MILENA RUIZ MANRIQUE  
Coordinadora de Gestión Financiera y Contable  
Ministerio de Cultura  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026152, el día 3 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Cultura cuenta con diversos bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural y con declaratoria de existencia del Plan Especial de Manejo y Protección, que se encontraban registrados como Bienes Históricos y Culturales, sin embargo, considerando su uso administrativo y lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno (...), se realizó la reclasificación de algunos inmuebles a Propiedad, Planta y Equipo, clasificación que no genera un cambio en la situación actual de los inmuebles por cuanto la conservación, mantenimiento y tratamiento especial que se les da a los inmuebles cumple la normatividad vigente establecida en el Decreto 763 de 2009, Ley 814 de 2003, ley 397 de 1997, ley 1185 de 2008 y normas posteriores, con respecto al Plan Especial de Manejo y Protección de los inmuebles con declaratoria de Bien de Interés Cultural.  
(...)

Con base en lo anteriormente descrito, se consulta lo siguiente:

El marco normativo establece que después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; sin embargo, para el caso de los bienes inmuebles anteriormente descritos existe la tendencia a incrementar su valor con el tiempo, estos inmuebles por sus

características patrimoniales especiales no son comercializables tal como lo indican las normas de conservación de los Bienes de Interés Cultural del ámbito Nacional, adicionalmente es difícil estimar su vida útil. Por lo anterior, la entidad no los puede depreciar ni realizar cálculo de deterioro de su valor.

a) Al no poder calcular la vida útil de cada inmueble por sus características propias antes mencionadas, ¿Puede la entidad determinar no realizar depreciación contable de estos inmuebles a pesar de encontrarse registrados en la Propiedad, Planta y Equipo?

b) Al cumplir con el Plan Especial de Manejo y Protección de los inmuebles mencionados con declaratoria de Bien de Interés Cultural, ¿Puede la entidad no realizar estimación de deterioro de estos inmuebles a pesar de encontrarse registrados en la Propiedad, Planta y Equipo?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO  
(...)”

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma

significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación

de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

## 12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

### 12.1. Reconocimiento

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No

obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

(...)

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como:  
a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

(...)

### 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

### 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

#### 8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

#### 9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita. (...)

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Al no poder calcular la vida útil de cada inmueble por sus características propias antes mencionadas, ¿Puede la entidad determinar no realizar depreciación contable de estos inmuebles a pesar de encontrarse registrados en la Propiedad, Planta y Equipo?

Como lo establece el párrafo 3 de la norma de bienes históricos y culturales, para aquellos bienes que sean reconocidos mediante acto administrativo como tal y que cumplan las condiciones para ser reconocidos contablemente como propiedades, planta y equipo, se debe atender lo dispuesto en la norma de propiedades, planta y equipo. En el caso de esta consulta, como los edificios han sido reconocidos mediante actos administrativos como bienes de interés cultural y el Ministerio los destina para actividades administrativa, entonces su tratamiento contable debe observar lo dispuesto en la norma de propiedades, planta y equipo.

Con base en la norma de propiedades, planta y equipo, la vida útil y la vida económica de un activo son diferentes. Por un lado, la vida útil corresponde al periodo de tiempo por el cual una entidad específica espera obtener el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados de la propiedad, planta y equipo en el futuro. Por otro lado, la vida económica de un activo corresponde al periodo de tiempo por el cual el bien puede generar un potencial de servicio o beneficios económicos, para una o más entidades.

Por tanto, la vida económica de los bienes objeto de su consulta puede superar su vida útil. En este sentido, el Ministerio debe realizar la estimación más adecuada para establecer la vida útil de los edificios mencionados en su consulta, con base en su propia experiencia sobre bienes similares de las propiedades, planta y equipo. Bajo la norma de propiedades, planta y equipo no existe la posibilidad de tener un activo con vida útil indefinida. Asimismo, no existe imposibilidad para establecer la vida útil de un bien, toda vez que esta estimación depende de las expectativas de la entidad sobre la duración del potencial de servicios o beneficios económicos futuros del bien.

Así pues, para determinar la vida útil, el Ministerio debe tener en cuenta, entre otros, factores tales como: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad del elemento para prestar el servicio asignado; b) el desgaste físico esperado, que en tal caso dependerá del programa de restauraciones y el cuidado del activo mientras se está utilizando; y c) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Es necesario resaltar que aun cuando los bienes históricos y culturales tienen la característica de tener una vida útil prolongada, generalmente indefinida, pero son utilizados para asuntos de carácter administrativo, la vida útil será el periodo durante el cual se espere que sean destinados a estos propósitos, lo cual significa que la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que el Ministerio tenga con activos similares, como se mencionó anteriormente.

No obstante, como este tipo de bienes tienden a incrementar su valor con el paso del tiempo, de manera que su valor residual, estimado al momento del reconocimiento, puede aproximarse a su valor en libros o superarlo, el Ministerio puede estimar que el importe depreciable podría acercarse a cero pesos (\$0), caso en el cual la entidad debe cesar la



depreciación del activo, conforme se establece en el párrafo 28 de la norma de propiedades, planta y equipo. En todo caso, el Ministerio debe realizar la revisión de los parámetros de depreciación (vida útil y valor residual) al final de cada periodo contable, con el fin de mantener una adecuada representación de la realidad económica de las propiedades, planta y equipo.

2. Al cumplir con el Plan Especial de Manejo y Protección de los inmuebles mencionados con declaratoria de Bien de Interés Cultural, ¿Puede la entidad no realizar estimación de deterioro de estos inmuebles a pesar de encontrarse registrados en la Propiedad, Planta y Equipo?

Como lo establece el párrafo 30 de la norma de propiedades, planta y equipo, para evaluar el deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo se debe observar la norma sobre deterioro de valor de activos no generadores de efectivo. Por tanto, atendiendo a la norma de deterioro citada, el Ministerio debe realizar la evaluación del deterioro de valor de los edificios objeto de su consulta al final de cada periodo contable.

Es pertinente aclarar que el primer paso para la evaluación de deterioro es la valoración por parte del Ministerio de la existencia de indicios de deterioro, acudiendo a fuentes de información externas e internas, entre otros, sobre los siguientes aspectos: a) condiciones del entorno legal, político o tecnológico que tengan como consecuencia algún cambio sustancial en el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros esperados de los bienes; b) disminución en el valor de mercado de los bienes; c) evidencia de obsolescencia o deterioro físico de los bienes; d) el Ministerio espera cambiar sustancialmente el uso que hace de los bienes, de tal forma que se reduzca su potencial de servicio o beneficios económicos futuros; o e) se evidencia que los bienes reducirán su potencial de servicio o capacidad de generar beneficios económicos en el futuro.

En todo caso, como lo establece el párrafo 10 de la norma sobre deterioro citada en las consideraciones, si no existe ningún indicio de deterioro de valor sobre los edificios objeto de su consulta, no es necesario proceder a realizar los siguientes pasos de la evaluación de deterioro de valor, en cuyo caso no habría reconocimiento de deterioro de valor. Por el contrario, si se ha identificado que existe alguno de los indicios de deterioro, entonces el Ministerio debe proceder de conformidad con la norma sobre deterioro de valor de activos no generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de gobierno. Según la norma mencionada anteriormente, si el valor en libros es superior al valor de servicio recuperable, entonces se debe reconocer la pérdida de valor; en caso contrario, no habrá reconocimiento contable alguno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000033571 DEL 14-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedad, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que siguen en uso por parte de la entidad. Pérdida por deterioro de la propiedad, planta y equipo. Retiro de bienes totalmente depreciados.

Doctora  
SANDRA PATRICIA RUIZ MORENO  
Director Administrativo y Financiero (E)  
Superintendencia de Notariado y Registro  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500028632, del 18 de junio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“La Superintendencia de Notariado y Registro cuenta con propiedades planta y equipo que son medidos posteriormente al costo menos depreciación menos deterioro, producto de esta medición la entidad ha determinado el método de depreciación, vida útil y valor residual de la siguiente manera:

Elemento	Método de Depreciación	Años de vida útil	Valor residual
Construcciones y Edificaciones	Lineal	60-100	0%
Maquinaria y equipo	Lineal	5-20	0%
Muebles y enseres, Equipo de oficina	Lineal	10	0%
Equipo de cómputo general	Lineal	5	0%
Equipo de cómputo Servidores y Exadatas	Lineal	10	0%
Flota y equipo de transporte	Lineal	10	0%

(...) 1. La entidad estimo las vidas útiles y valores residuales de los elementos de propiedades planta y equipo de acuerdo con los análisis realizados con las áreas proveedoras y el personal idóneo, donde se tuvo en cuenta factores internos y externos como valor de mercado, obsolescencia tecnológica, obsolescencia física, entorno económico, tiempos estimados de uso, sustitución de los bienes, entre otros factores.

Producto de estos lineamientos, en la entidad se están presentando algunos bienes (Equipo de cómputo y muebles) que finalizaron sus vidas útiles (depreciados 100%) pero aún continúan prestando un servicio a la entidad, un ejemplo podría ser los equipos de cómputo (servidores) que fueron adquiridos hace más de 10 años, puede que estos bienes aún presten un servicios (Sic) a la entidad, pero si vamos a evaluar cuanto estaría el mercado dispuesto a ofrecer para adquirir estos bien con el uso que lleva a la fecha (10 años), la obsolescencia tecnológica en cuanto a software y hardware, y el desgaste físico del bien, vía cálculo de deterioro su valor de servicio recuperable seria cero o poco significativo, lo cual implicaría que el gasto que no se estaría reconociendo vía depreciación se reflejara vía deterioro.

A pesar de que algunos de estos bienes aún funcionan y pueden prestar un servicio, vía cálculo de deterioro su valor de servicio recuperable seria cero o poco significativo, ya que no existe un mercado activo para este tipo de bienes por cuestiones de obsolescencia tecnológica, uso, desgaste físico, nuevos diseños y tecnología, lo cual implicaría que la entidad incurriera en unos costos y esfuerzos operativos adicionales para determinar el servicio recuperable de unos bienes que ya se encuentran con una obsolescencia significativa (Físicamente, tecnológicamente y operativamente) y que pronto serán remplazados en la entidad como se ha venido realizando en los últimos años.

¿Debería la entidad modificar las vidas útiles de estos bienes a pesar de que la modificación de vida útil no es significativa y podría generar que la disminución de valor no se dé vía depreciación, sino vía deterioro?

2. ¿Podría la entidad dar de baja estos bienes y establecer un control externo a la contabilidad, de acuerdo con su materialidad y el coto (Sic) beneficio?

3. ¿Es obligatorio que todos los bienes que estén en uso se reconozcan en los estados financieros?

Estas preguntas se generan dada la observación de la Contraloría General de la Nación (Sic) en la auditoria de los saldos a 31 de diciembre de 2019, donde la Superintendencia de Notariado y Registro contablemente dio de baja bienes muebles totalmente depreciados (Principalmente equipo de cómputo y muebles) que pasan a consumo controlado (Control externo al contable), lo cual la contraloría considera inadecuado ya que algunos de estos bienes están en uso. Si bien algunos de estos elementos aún funcionan y pueden prestar un servicio a la entidad, vía cálculo de deterioro su valor de servicio recuperable seria cero o poco significativo (equipo de cómputo con más de 5 y 10 años, muebles y enseres con más de 10 años), ya que no existe un mercado activo para este tipo de bienes por cuestiones de obsolescencia tecnológica, uso, desgaste físico, nuevos diseños y tecnología; adicional por

temas de materialidad y costo beneficio sería un esfuerzo desproporcionado para este tipo de elementos.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, indica:

“Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 del 2017, sobre propiedad, planta y equipo señala:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del

potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual. (...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una

estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre el deterioro de activos generadores y no generadores de efectivo, se establece:

#### “19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d)

inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma. (...)

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

### 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...)

### 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información. (...)



10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

### 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

### 20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

15. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor. (...)

17. Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.

#### 20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal,

timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

#### 20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

##### 20.4.2.1. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

##### 20.4.2.2. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo. (...)

#### 20.6. Revelaciones

33. La entidad revelará los criterios utilizados para determinar la materialidad de los activos que deban ser objeto de aplicación de esta Norma.” (Subrayado fuera del texto)

Para la corrección de errores en la información financiera, la norma precisa:

“4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la CGN emitió el concepto relacionado con la evaluación de la materialidad o importancia relativa, con número de radicado 2018200001726-1, del día 01 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, contadora General de Bogotá D.C. de la Secretaría Distrital de Hacienda, en donde se indicó lo siguiente:

“En principio se debe resaltar que todo hecho económico, con independencia de su cuantía, naturaleza o función y que puede medirse fiablemente debe reconocerse en el sistema de

información contable de la entidad, lo cual significa que se debe utilizar el juicio profesional para determinar si el hecho afecta la estructura patrimonial o los resultados del periodo.

Adicionalmente, el reconocimiento de una partida es independiente del criterio de materialidad para efectos de agrupación y revelación en los estados contables; por tanto, en la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad referida a la cuantía se puede determinar, por ejemplo, con relación a un elemento, grupo, cuenta o subcuenta tanto de la estructura financiera como de los resultados, según corresponda.

Ahora bien, para evaluar la materialidad de manera individual o en conjunto desde la perspectiva de su cuantía, la entidad debe evaluar, entre otros criterios, aspectos tales como: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contables cuyo carácter o impacto es marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo; 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida en el sistema de información contable; 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o pérdida; 4) Si son hechos o cuya cuantía afecta de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos; 5) que el umbral considere no superar la cuantía mínima previsto para evaluar el riesgo de auditoría tanto interna como externa; o, por ejemplo, 6) Su relación frente a la estimación para un determinado renglón del presupuesto de ingresos o una asignación o apropiación del presupuesto de gastos.

Adicionalmente, cuando se trate de la materialidad de los elementos que conforman la propiedad, planta y equipo, la entidad podría considerar si la vida económica esperada para los bienes es relativamente corta o no sustancial en comparación con la de otros activos estratégicos. (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con la característica fundamental de relevancia definida por el Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno, la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, en este sentido, la información influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La materialidad mencionada en el Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir su clase o tipo, y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Por lo tanto, si un bien es considerado material de conformidad a la política de materialidad de la entidad, deberá ser incorporado como activo en la información financiera y su reconocimiento, medición, revelación y presentación se realizará aplicando los lineamientos contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones. Por su parte, si por materialidad, al momento de la adquisición, el bien no cumple los criterios para reconocerlo como activo, este se debe llevar directamente al gasto.

De modo que, todos los bienes incorporados en la información financiera como propiedad, planta y equipo deberán permanecer allí hasta que finalice su vida útil, se disponga de él o ya no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación. En consecuencia, no es posible dar de baja bienes que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

La norma de Propiedades, planta y equipo, establece que la vida residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún no haya finalizado la vida útil, y se encuentren generando beneficios económicos o un potencial de servicios para la entidad. Recordemos que la vida útil asignada al bien podrá ser diferente a su vida económica, toda vez que la estimación se efectúa con base en el tiempo que espere utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Existen factores internos o externos que pueden hacer que las estimaciones de vida residual, vida útil o método de depreciación cambien, como pueden ser decisiones administrativas, cambios en la política de gestión, informes de expertos, nueva información o mayor experiencia, entre otros, que generan modificaciones en las circunstancias sobre las cuales se basó la estimación inicial y que pueden conllevar a que se ajusten de manera prospectiva.

La anterior revisión debe realizarse al total de bienes y efectuar las modificaciones de la vida útil, vida residual o método de depreciación cuando a ello haya lugar. De existir casos en los que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que ha omitido la aplicación de la norma y, por lo tanto, deberá corregir el error aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones, recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, y afectando al débito la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE

PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y al crédito la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

### **Pérdida por deterioro de valor**

Es importante resaltar que, la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, que generalmente se da por el desgaste natural de uso del bien, mientras que, el deterioro de valor de un activo es la pérdida en sus beneficios económicos futuros o una pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación, que se genera por factores internos o externos diferentes a ese desgaste natural del bien. Y por lo tanto, el deterioro no reemplaza la depreciación, ni viceversa.

Para la determinación del deterioro del valor de las Propiedades, planta y equipo, la entidad deberá realizar la distinción entre activos generadores, entendidos como aquellos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, y no generadores de efectivo, que son los activos que se mantienen con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. En todo caso, en sus políticas contables definirá los criterios empleados para identificar los activos, que dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación del deterioro.

Según lo dispuesto en las normas Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, como mínimo al final del periodo contable, se deberá evaluar la existencia de indicios de deterioro del valor de sus activos generadores o no generadores de efectivo, para lo cual se recurrirá a fuentes internas y/o externas, que incluyen: cambios significativos en el entorno legal, tecnológico, de mercado o política gubernamental; disminución significativa en su valor de mercado; obsolescencia o deterioro físico; cambios significativos en su uso; entre otros.

En caso de evidenciarse indicios de deterioro, se procederá a verificar dicha pérdida y, en algunos casos, podrá ser necesaria la revisión y ajuste de la vida útil restante, método de depreciación, o el valor residual.

Para determinar la pérdida por deterioro del valor de los activos generadores de efectivo se estimará el valor recuperable, que corresponderá al mayor entre el valor de mercado menos los costos de financiación y el valor de uso, este último determinando el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espere obtener del activo. Así mismo, para los activos no generadores de efectivo, se deberá establecer el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, entendido como la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este, siendo un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Es importante resaltar que si el valor de mercado del bien es cero, pero aún se espera que genere beneficios económicos o un potencial de servicios, entonces existirá valor de uso o costo de reposición, y este será el valor recuperable o valor de servicio recuperable del activo.

En cualquier caso, si el valor en libros es mayor al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la diferencia entre estos valores corresponderá a la pérdida por deterioro del activo, que será registrada mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor recuperable o el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registrará pérdida alguna.

### **Retiro de bienes totalmente depreciados**

Cuando los bienes se encuentren totalmente depreciados, porque ya no se espere que genere beneficios económicos futuros ni un potencial de servicios y, por lo tanto, no reúnen los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 10.4 Baja en cuentas de la norma Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El registro contable para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y en la subcuenta que incumbe de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000038831 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Actualización del costo histórico de los bienes históricos y culturales propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores mediante el uso del avalúo catastral

Doctor  
CARLOS RODRÍGUEZ BOCANEGRA  
Secretario General  
Cancillería de Colombia  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500031742 el 13 de julio de 2020, mediante la cual consulta “Es posible utilizar el valor del avalúo catastral que aparece en el impuesto predial para actualizar el costo histórico de los bienes históricos y culturales propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores”.

Posteriormente, mediante correo electrónico del 17 de julio de 2020, se aclara que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores cuenta con el Palacio de San Carlos y la Casa del Marqués de Valdehoyos, bienes de interés históricos y culturales asignados por el Ministerio de Cultura mediante Decreto 1584 de 11 de agosto de 1975 y Decreto 1911 del 2 de noviembre de 1995, respectivamente. Dado que actualmente su uso es administrativo, ambos bienes se encuentran en la cuenta 1640-Edificaciones.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6.3.4. Medición de los activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

(...)

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).

#### 6.3.4.7. Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad.

El valor en uso es aplicable a los activos generadores de efectivo y refleja el valor que puede obtenerse de un activo a través de su operación y de su disposición al final de la vida útil.”  
(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

#### 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

### 19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

### 19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

## 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

## 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, cuando los bienes históricos y culturales cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, es decir, son activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; bienes muebles que se tienen para generar ingresos producto de su arrendamiento; y bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, se reconocerán como propiedades, planta y equipo.

En este sentido, dado que los elementos objeto de consulta, aun cuando son de interés histórico y cultural, se usan para fines administrativos, deberán atender a lo señalado por la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual en el numeral 10.3. Medición posterior, establece que estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin, bajo la aplicación del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del nuevo Marco Normativo, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, en principio, la CGN no considera el avalúo catastral como un instrumento idóneo para la determinación del valor de mercado, costo de reposición o valor en uso, dados los problemas operativos, sociales y políticos que inducen a un atraso en el sistema de cálculo, a menos que se evidencie que este valor cumple con las deficiones de valor de mercado, costo de reposición o valor en uso para la fecha en la cual se efectúe la medición.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000040121 DEL 03-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los activos proporcionados por el concesionario

Doctora  
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ  
Vicepresidenta Administrativa y Financiera  
Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20204000029422, el día 25 de junio de 2020, mediante la cual solicita:

“En el proceso de aplicación de la Resolución 582 de 2018 "Por la cual se modifica la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno", solicitamos su autorizado concepto con relación a los siguientes aspectos:

**1. ANTECEDENTE NORMATIVO**

El numeral 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión del capítulo V. Otras normas Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, de las Normas de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, se establece lo siguiente:

“...7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.” (El subrayado es nuestro).

**2. PARTICULARIDADES DE LA ENTIDAD**



Para efectos de reconocer los activos adquiridos por los concesionarios bajo las normas de Propiedad, Planta y Equipo y Activos Intangibles, es importante precisar las particularidades presentadas para este tipo de activos en los acuerdos de concesión, para los proyectos del modo carretero:

-Los activos que adquiere el contratista o concesionario diferente a la infraestructura como por ejemplo vehículos y software entre otros, son utilizados para la ejecución del contrato, teniendo en cuenta que estos proyectos tienen una duración promedio de 25 años y que al terminar el proyecto de concesión no necesariamente van a estar en estado operativo.

-En algunos casos, durante el periodo de concesión, los concesionarios contratan bajo la modalidad de outsourcing para la prestación del servicio, o se adquieren los equipos por medio de leasing.

-La cláusula de reversiones del contrato de concesión, dispone el procedimiento para la entrega de los activos, entre los cuales se encuentra la Propiedad, Planta y Equipo, que serán entregados al finalizar el plazo de ejecución del proyecto.

Para un mejor contexto, es importante tener en cuenta lo establecido contractualmente, para lo cual extraemos apartes de los contratos de concesión de Cuarta Generación en los cuales se estableció, en la Sección 9.7 Parte General, Etapa de Reversión, lo siguiente:

“(a) Al día siguiente de la Fecha de Terminación de la Etapa de Operación y Mantenimiento o de la declaratoria de Terminación Anticipada del Contrato, el Concesionario y el Interventor deberán iniciar la verificación final del Proyecto con el fin de proceder a la Reversión.

(b) Se entenderá que la ANI se hará propietaria de las obras que conforman el Proyecto al momento de su ejecución, incluyendo, además, pero sin limitarse, las Estaciones de Peaje y Estaciones de Pesaje, y la totalidad de los bienes muebles o inmuebles por destinación o adhesión que se encuentren en las mismas. El Concesionario conservará la mera tenencia de estos bienes para efectos del cumplimiento del Contrato y será responsable de la guarda material y jurídica de los bienes que conforman el Proyecto.

(c) Los bienes de propiedad de la ANI, y, en general, todos los bienes inmuebles con todas sus anexidades y los equipos, software y demás activos que hacen parte del Proyecto, serán entregados a la ANI en las condiciones señaladas en el Apéndice Técnico 2 al momento de la terminación de la Etapa de Reversión.

(d) El procedimiento para la Reversión incluirá:

(i) La actualización del Inventario de Activos de la Concesión que incluirá todos los bienes inmuebles por adhesión y destinación y en general todos aquellos bienes que (1) hayan sido adquiridos por el Concesionario y se encuentren destinados a las actividades de operación, lo cual en ningún caso incluirá maquinaria de construcción, (2) hayan sido entregados por la ANI, y (3) que hubieran sido de particulares que hayan sido requeridos por el Proyecto. En todo caso, este listado incluirá -como mínimo-el listado de bienes revertibles que aparece en el Apéndice Técnico 2. Así mismo, al momento de la actualización del Inventario de Activos de la Concesión se verificará que los Predios adquiridos se encuentren libres de toda ocupación ilegal. (...)

(iv) En el evento en que hubiere activos en leasing, renting, arriendos o a cualquier título no traslativo de dominio de cualquier naturaleza, tales contratos deberán terminarse anticipadamente con la adquisición de la propiedad por el Concesionario, quien asumirá el costo de tal terminación, de manera que se pueda transferir la propiedad de dichos activos a la ANI. (...)

(vii) El Concesionario deberá realizar la entrega de los activos relacionados con la propiedad, planta y equipo de acuerdo con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública y en la doctrina contable pública.

(viii) El Concesionario deberá realizar la entrega de los activos intangibles de acuerdo con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública y en la doctrina contable pública.

(ix) El Concesionario deberá hacer la entrega de los bienes, construcciones e inmuebles que fueron entregados al Concesionario en el momento de la suscripción del Contrato de acuerdo con lo establecido en la Resolución 237 de 2010 de la Contaduría General de la Nación y normas que la modifiquen, complementen o sustituyan.

(x) El Concesionario deberá entregar un avalúo de los activos fijos debidamente actualizado. (...)

(e) El procedimiento para la Reversión se realizará dentro del Plazo Máximo de la Etapa de Reversión. Concluido el mismo se suscribirá el Acta de Reversión, en la cual se dejará constancia de las condiciones técnicas del Proyecto incluyendo la medición de los Indicadores, del Inventario de Activos de la Concesión actualizado y de todos los demás aspectos del procedimiento de Reversión a los que se refiere la Sección 9.7(d) anterior (...)"

Por otra parte, el capítulo 5 Reversión del Apéndice Técnico 2, establece:

“De acuerdo con la Sección 9.7 de la Parte General Contrato, cuando concluya la Etapa de Operación y Mantenimiento o cuando el Contrato termine anticipadamente, todas las obras y bienes de la Concesión, incluyendo los Predios de la zona del Corredor del Proyecto y las obras civiles (calzadas, separadores, intersecciones, estructuras, obras de drenaje, obras de arte y señales), las Estaciones de Peaje y sus equipos, las Bases de Operación (uno o los que haya), las Áreas de Servicio, todos los automotores y equipos instalados para la Operación del Proyecto, incluyendo los equipos y software de computación, equipo de telecomunicaciones, red de fibra óptica, los entregados a la Policía de Carreteras, los equipos de rescate, los elementos de Traslado Asistencial Médico (TAM) y cualquier otra obra y bien que forme parte de la concesión, deberán ser entregados a la ANI sin costo alguno y libre de todo gravamen.

El estado de las obras y bienes al momento de entregar la obra deberá ser el siguiente:

#### 5.1 Indicadores

(...)

#### 5.2 pavimentos

(...)

#### 5.3 Equipos

Todos los equipos entregados deberán operar por lo menos durante (5) años más sin necesidad de reposición, a excepción de los vehículos automotores que deberán tener una vida útil de tres (3) años como mínimo.

En caso de que el Concesionario contraste servicios de terceros (como ambulancias, auxilio mecánico, etc.) al final de la concesión está obligado a revertir a la ANI los vehículos necesarios para prestar estos servicios. Si no es propietario de este tipo de vehículos, en algún momento deberá adquirirlos para poder revertirlos a la ANI al final de la concesión.

Teniendo en cuenta lo anterior, si alguno(s) de los equipos, vehículos o cualquier otro activo que sea objeto de reversión está bajo la modalidad de leasing, cuando se llegue a la fecha de reversión el Concesionario deberá haber ejercido la opción de compra de tales bienes para efectuar la reversión a la ANI.

#### 5.4 Túneles

(...)

El Concesionario procederá a la reversión de todas las instalaciones a la ANI lo cual incluye tanto el hardware como el software instalado para la operación de los sistemas. Esta

entrega incluirá la licencia de los productos, el software de mercado instalado, tales como sistemas operativos y gestores de base de datos, así como los códigos fuente de los programas que se encuentren en explotación. Además, se incluirá información de los protocolos de comunicaciones usados.

Todos los elementos que de acuerdo con las recomendaciones del fabricante tienen una vida útil no mayor a 2 años serán restituidos por nuevos elementos al momento de entrega de la operación.

Entrega de los stocks de repuestos y de herramientas indicados por el fabricante o aquellos considerados como necesarios para la operación de los equipos. (...)"

1) ¿Cuál sería el tratamiento contable de la Propiedad, Planta y Equipo y Activos Intangibles que fueron contratados a través de outsourcing o por medio de leasing?

2) Teniendo en cuenta que los activos Propiedad, Planta y Equipo y Activos Intangibles adquiridos por el concesionario probablemente no van a estar en estado operativo al finalizar la concesión, ¿la Agencia por razones de control debe registrarlos en la contabilidad como activos?

3) Dado que los proyectos de concesión tienen una duración promedio de 25 años y que muchas de la Propiedad, Planta y Equipo son reemplazadas para dar cumplimiento a la entrega en óptimas condiciones, ¿es procedente que su reconocimiento en los estados financieros de la Agencia se efectúe al momento de la reversión del proyecto?

4) Por último, respecto al numeral 1.1. Reconocimiento y medición de los activos en concesión, establecido en las normas de reconocimiento y revelación de los hechos económicos en especial los puntos 3 y 4, los cuales establecen:

"...3.... b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma".

"...4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior." (El subrayado en nuestro)

Solicitamos adicionalmente nos aclaren si lo expuesto en el punto 4 hace referencia al NO reconocimiento de los activos Propiedad, Planta y Equipo y Activos Intangibles, teniendo en cuenta que su vida útil por lo general siempre es inferior al plazo del acuerdo.

Agradecemos el acompañamiento que la Contaduría General de la Nación ha realizado en el proceso de aplicación de la Norma de acuerdos de concesión con el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual es de suma importancia su concepto a fin de aclarar las inquietudes expuestas.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente contenida en el Capítulo IV. Otras Normas de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno, señala:

### “1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

#### 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 29, 31 y 33 de la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno, establecen:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

##### 10.3. Medición posterior

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 34 y 36 de la norma de Activos intangibles contenida en el Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno, señalan:

#### “15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

#### 15.3. Medición posterior

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...)

#### 15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o

enajenación. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con la norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

En atención a lo antes mencionado y de conformidad con los criterios empleados por la entidad para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de reconocimiento, se concluye lo siguiente:

Para el reconocimiento de los activos intangibles y propiedades, planta y equipo proporcionados por el concesionario que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales y sobre los cuales se les asigne una vida útil inferior al plazo de la concesión, no será necesario que la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Por lo tanto, la asignación de una vida útil inferior al plazo del contrato de concesión no es una restricción para efectos de reconocer estos activos dentro de la información financiera de la entidad, siempre y cuando la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) u otra entidad del mismo sector controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con este tipo de activos, los destinatarios o el precio de estos.

En aplicación con las normas de Propiedades, Planta y Equipo y Activos Intangibles, la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) deberá revisar como mínimo, al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación o amortización de los activos en concesión y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.



Así mismo, la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) no dejará de reconocer los activos proporcionados por el concesionario que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, sólo porque estos serán reemplazados en su totalidad por el operador al finalizar el acuerdo de concesión. Cuando la entidad determine que no espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación de los activos en concesión, procederá a dar de baja en cuentas, aplicando lo dispuesto en las normas de Propiedades, Planta y Equipo y Activos Intangibles, según corresponda, y reconocerá el nuevo activo proporcionado por el concesionario dentro de su información financiera, de conformidad con la norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente.

Entre tanto, la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) reconocerá los activos proporcionados por el concesionario que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, y sobre los cuales el concesionario deba reponer o sustituir parte del activo durante el periodo del acuerdo, siempre que la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) controle el activo en su conjunto, incluyendo cualquier participación residual significativa de la sustitución final de dicha parte.

En el caso de los activos que fueron contratados a través de outsourcing o adquiridos por medio de leasing, la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) los reconocerá dentro de su información financiera en la medida en que sean activos de la concesión sobre los cuales a la entidad le sea viable contractualmente retener el control sobre los servicios que debe proporcionar el concesionario con estos, los destinatarios o el precio de los mismos, así como cualquier participación residual significativa sobre estos, restringiendo la capacidad práctica del operador para vender o pignorar estos activos y dando a la concedente un derecho continuado de uso durante todo el periodo del acuerdo de concesión del servicio y posterior a este.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000040831 DEL 05-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de bienes inmuebles que se encuentran en propiedad horizontal. Registro contable de terrenos y parqueaderos de la entidad.

Doctora  
PATRICIA ZARAZA IBARRA  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Superintendencia de Sociedades  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029892, el día 01 de julio de 2020, mediante la cual solicita concepto contable tomando en cuenta:

“La auditoría realizada por la contraloría sobre la vigencia 2019 dejó los siguientes hallazgos que tienen que ver con el registro contable de la (sic) Terrenos y propiedad horizontal.

**Hallazgo No 1:** De 8 avalúos de los inmuebles realizado en 2016, se observa que la cuenta 1605 terrenos, solo registra el valor del terreno de la sede principal por \$31.663.644.0001, se evidencia que no se registra el valor de los 7 terrenos en que se encuentran las sedes y parqueaderos, fuera de Bogotá, por un valor total aproximado de \$1.632.470.000; subvalorados terrenos y sobrevalorado edificaciones.

**Hallazgo No 2:** Los inmuebles, cuenta 1640 EDIFICACIONES de la subcuenta 164017 Parqueaderos y Garajes está sobrevalorada y la subcuenta 164028 Edificaciones de Propiedad de Terceros subvaluada por \$179.753.000. El predial vigencia 2018, de la Secretaria Distrital de Hacienda se encuentra sin pago \$1.107.000, subestimada las cuenta por pagar y subestimado los gastos.

De acuerdo con los hallazgos transcritos, la Contraloría aduce que los Estados Financieros no son razonables porque no se separaron los terrenos de las oficinas y se registró un parqueadero que se controla, aunque no es de propiedad de la entidad.

La Superintendencia tiene oficinas en varias ciudades del país ubicadas en edificios organizados por propiedad horizontal y las tiene registradas por un valor total separando los parqueaderos en la cuenta de su mismo nombre.

Por otra parte, la entidad registro en 2019 el parqueadero externo de la sede principal debido a que lo controla, aunque no es de su propiedad; es un bien dotacional del distrito según concepto recibido de la secretaria de planeación.

¿Se solicita concepto acerca de cómo se registran los inmuebles de propiedad horizontal?

¿Cómo se registran los terrenos y los parqueaderos?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

#### “4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios

económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 de 2017, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de un periodo y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

#### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

16. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

#### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación

de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### "1605–TERRENOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo. (...)

#### 1640–EDIFICACIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Superintendencia deberá reconocer los bienes objeto de consulta como parte de los activos en sus estados financieros si cumplen con la definición de activo señalada en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir, si son bienes sobre los cuales ejerce el control, al mantener los riesgos y beneficios asociados a los mismos, se tiene el derecho a usarlos, la capacidad de ceder el uso a un tercero o de convertirlos en efectivo a través de su disposición, beneficiarse por la revalorización o recibir flujos de efectivo, u obtener el potencial de servicios de los mismos, independientemente de que sea otra entidad la que mantenga la titularidad jurídica.

Teniendo presente lo anterior, me permito atender sus inquietudes de la siguiente manera:

### Propiedad horizontal

Los bienes inmuebles que cumplan con la definición de activo, y de acuerdo con el Marco Normativo se tengan con la intención de ser empleados para propósitos administrativos o para la prestación de servicios y se prevé usarlos durante más de un periodo contable, serán reconocidos como elementos de propiedades, planta y equipo de la entidad.

Si bien la Norma de propiedades, planta y equipo señala que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado, tratándose de inmuebles que hacen parte de una propiedad horizontal, y para los casos donde resulte en un esfuerzo desproporcionado o no sea posible realizar una medición fiable de los elementos que constituyen el inmueble, se hará de forma excepcional el reconocimiento de estos bienes sin la separación del terreno, en la cuenta 1640–EDIFICACIONES, atendiendo a su naturaleza. Así, si los bienes corresponden a oficinas controladas por la entidad se realizará su reconocimiento en la subcuenta 164002–Oficinas, en el caso de los parqueaderos se reconocerán en la subcuenta 164017–Parqueaderos y garajes, y en los casos donde se tenga el control de los bienes, pero sin poseer la titularidad, se reconocerán en la subcuenta 164028–Edificaciones de propiedad de terceros.

En los casos en que sea posible separar y medir los terrenos y las construcciones, asociadas a los inmuebles en propiedad horizontal, la entidad deberá reconocer en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605–TERRENOS, los terrenos conforme a su naturaleza, lo propio se realizará con las construcciones, para lo cual las reconocerá en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640–EDIFICACIONES.

### Terrenos y parqueaderos

Cuando la entidad tiene terrenos y parqueaderos que cumplen con los criterios ya señalados en relación con los activos, y no se encuentran dentro de una propiedad horizontal, entonces deberá reconocerlos de forma separada en sus estados financieros, para ello registrará en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605–TERRENOS el valor de cada uno de los terrenos bajo su control, y la infraestructura de parqueaderos en la subcuenta 164017–Parqueaderos y garajes, de la cuenta 1640–EDIFICACIONES. Igualmente, si no se tiene la titularidad jurídica de estos parqueaderos se deberán reconocer en la subcuenta 164028– Edificaciones de propiedad de terceros.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000047381 DEL 25-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación del Concepto 0413-2020 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, frente a la Suspensión de la depreciación por COVID. Normativa aplicable a la conformación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, sus funciones, periodicidad, Quorum y los perfiles que la norma exige respecto a los integrantes del referido ente colegiado.

Doctora  
SARA CONSUELO SASOQUE ACEVEDO  
Subgerente Administrativa y Financiera  
Artesanías de Colombia  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500033612 el 23 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

"1. De conformidad con lo indicado en el "Concepto 0413-2020-CTCP Suspensión de la depreciación por COVID", solicitamos amablemente su colaboración en el sentido de informarnos si es viable que la entidad Artesanías de Colombia S.A. identificada con el Nit. 860.007.887 y código 30300000, clasificada dentro de la Resolución 533 de 2015 Entidades de Gobierno y reglamentada bajo el marco regulatorio de la Resolución 425 de 2019, pueda aplicar dicho concepto en la suspensión de la depreciación por efecto de la pandemia, respecto al inmueble ubicado en la Carrera 2 No 18A-58 (Actual) denominado Claustro de las Aguas, que ostenta declaratoria como bien de interés cultural mediante el Decreto 678 de 1994 " Por medio del cual se reglamenta el Acuerdo 6 de 1990 y se asigna el Tratamiento especial de conservación Histórico al Centro Histórico y a su sector sur del Distrito Capital y se dictan otras disposiciones" y también se encuentra declarado como Bien de interés cultural de ámbito nacional como Monumento Nacional registrado a través del Decreto 1584 de 1975, cuya construcción cuenta con tradición histórica que data de finales del siglo XVII; es necesario señalar que el bien inmueble referido se encuentra identificado con matrícula inmobiliaria No 050000224740 y cédula catastral No 18 A 1 10 chip

AAA0030EWUH, lo anterior debido a que corresponde a un valor muy significativo para los Estados Financieros de la Entidad.

2. De igual forma, solicitamos emitir un concepto en relación con el marco normativo aplicable y exigible a la fecha de presentación de esta solicitud respecto a la conformación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, sus funciones, periodicidad, Quorum y los perfiles que la norma exige respecto a los integrantes del referido ente colegiado. Adicionalmente solicitamos nos indique si para una sociedad de economía mixta con régimen de Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Nacional existe alguna norma o lineamiento adicional aplicable para este tipo de conformación de Comité.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### Pregunta 1

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, incorporada mediante la Resolución 533 de 2015 y modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 6º Responsabilidad del Control Interno, de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, define: “El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos”.

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“Artículo 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

r) Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables” (Subrayado fuera del texto)

En este sentido el Decreto 2145 de 1999 en su literal d) señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia”.

En desarrollo de las competencias enunciadas, la CGN expidió la Resolución 193 de 2016, mediante la cual se incorporó, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual establece:

“ARTÍCULO 2º. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable debe ser aplicado por las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan.

ARTÍCULO 4º. Los responsables del Informe anual de evaluación del control interno contable son el representante legal y el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces.” (Subrayado fuera del texto)

El anexo de esta resolución, señala los elementos y actividades de control interno que las entidades deben observar para gestionar el riesgo contable, con el propósito de obtener

una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública así:

#### “1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

#### 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

#### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo a los preceptos establecidos desde el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, razón por la cual el presente concepto va dirigido a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por esta entidad reguladora.

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, dentro de las cuales se incluye la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, las entidades del sector público colombiano no les corresponde aplicar las directrices del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación.

### Pregunta 1

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, cuando los bienes históricos y culturales cumplen con la

definición de propiedades, planta y equipo, se reconocen como tal, por cual, su medición posterior corresponderá al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Frente a la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno señala que se inicia cuando el bien esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y se detendrá cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. En todo caso, cuando el activo esté sin utilizar, se haya retirado del uso activo o sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento la depreciación no cesará, salvo que el método de depreciación establecido por la entidad, este definido en función del uso, para lo cual, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Por lo anterior, si el método de depreciación establecido por la entidad para el bien inmueble no está definido por el uso que se le da al mismo, el activo continuará siendo objeto de depreciación.

## **Pregunta 2**

De conformidad con la definición del control interno del artículo 6º de la Ley 87 de 1993 y del numeral 1.1 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas se encuentra bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y su aplicación a cargo de los jefes de cada dependencia, quienes deben contar con herramientas de mejora y sostenibilidad de la información financiera dentro de las cuales se incluye el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una instancia asesora.

En este sentido, si la herramienta elegida por la entidad es el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, determinar sus funciones, periodicidad de reuniones, quorum, perfiles de los funcionarios que lo integran, entre otros, dependerá de la entidad, de conformidad con los manuales, los cuales deben detallar las diferentes formas en que se desarrollarán las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000047821 DEL 25-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingresos-Venta de bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cultivos transitorios destinados a la investigación agropecuaria y las cosechas obtenidas de los mismos. Reconocimiento y medición de plantaciones que existían antes de la fecha de transición al nuevo marco normativo y que no fueron incluidas en los saldos iniciales. Tratamiento contable de los nacimientos obtenidos de animales destinados a la investigación.

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria -AGROSAVIA

Mosquera, Cundinamarca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032762, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Estimado Doctor, por medio de la presente solicitamos el apoyo y respuesta sobre algunas aclaraciones respecto a la respuesta brindada por la CGN a nuestra entidad por medio del concepto 20202000022841:

1. Sobre el reconocimiento contable de los cultivos transitorios (con existencia inferior a 12 meses) con propósitos de investigación y sus productos agrícolas comercializados (...)

Si bien como indican en su respuesta estos no pueden ser clasificados como propiedades, planta y equipo, ni como activo biológico. AGROSAVIA si (Sic) espera un potencial de servicio derivado de estos activos toda vez que realiza las erogaciones de los cultivos transitorios para desarrollar actividades investigativas, e identificar elementos que puedan fortalecer la actividad agrícola del país. Ya que si asumiéramos que no generan beneficios económicos



ni potencial de servicio estaríamos realizando erogaciones onerosas y sin fundamento en nuestro objeto misional. Por lo tanto, en este escenario y teniendo en cuenta que si (Sic) cuentan (Sic) potencial de servicio asociado al cultivo ¿Cómo se debería reconocer?

Adicionalmente, consideramos que, si bien en la elaboración de los cultivos transitorios se materializan diversas erogaciones por distintos conceptos, tales como mano de obra, químicos, insumos agrícolas, semillas, etc. Todas estas erogaciones deben estar reconocidas en una única cuenta del gasto para reflejar de forma íntegra el hecho económico de los cultivos transitorios, por lo cual solicitamos nos indiquen por favor la cuenta del Catálogo General de cuentas en la que deberíamos realizar el reconocimiento. Por otra parte, si el valor de mercado menos los costos de disposición exceden el valor del gasto reconocido previamente, que cuenta contable del ingreso deberíamos afectar.

2. Sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos.

(...)

Resaltamos que en la fecha de elaboración de saldos iniciales se contaba con una medición fiable asociada a un avalúo, pero que dicha medición indicaba que el valor era cero o negativo, por lo que no se reconocieron en la contabilidad. Ahora bien, de acuerdo con la expresión de su respuesta “si durante algún periodo posterior a la fecha de transición se puede realizar la medición fiable, entonces se debe reconocer como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo” podríamos interpretar que con posterioridad a la elaboración de saldos iniciales podría AGROSAVIA realizar un avalúo de estos bienes al valor de mercado, costo de reposición, o costo de reposición a nuevo depreciado e incorporar estos activos contra un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo ¿Es correcta esta interpretación?

Resaltamos que el hecho no constituye un error en los Estados Financieros, toda vez que en su momento se contaba con una medición de estos activos, y su no incorporación no corresponde a una omisión o inexactitud.

Ahora bien, la expresión “Adicionalmente, a partir de la fecha de reconocimiento de las plantaciones, se deben reconocer los productos obtenidos como inventarios” esto quiere decir, que en caso de que no sean reconocidos contablemente como propiedades, planta y equipo estas plantaciones, no se realizaría el reconocimiento del inventario, sino únicamente el ingreso sin contraprestación por la venta de la cosecha en caso de que se realice ¿Es correcta esta interpretación?

3. Sobre el reconocimiento de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes que se utilizan para actividades de investigación:  
(...)

Actualmente, la Corporación realiza la incorporación de estos semovientes en el momento de su nacimiento como propiedades, planta y equipo al valor de mercado menos costo de disposición, y en su medición posterior capitaliza como mayor valor del semoviente las erogaciones necesarias para su desarrollo y crecimiento ¿Podría AGROSAVIA mantener este tratamiento contable?

Teniendo en cuenta que la medición inicial de las propiedades, planta y equipo se realiza al costo. En los nacimientos el valor inicial de los semovientes reconocidos como PPE sería muy bajo e incluso nulo. ¿Es correcta la interpretación? O ¿contempla la Contaduría General un tratamiento diferencial para este hecho económico no contemplado expresamente en la norma, teniendo en cuenta que si el valor de estos semovientes en su nacimiento fuera bajo o nulo no reflejaría fielmente la realidad económica?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. (...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la

elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. (...)

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

##### 6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)

Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. En el momento en que un activo es comprado o desarrollado, se puede asumir que el valor del potencial de servicio es al menos equivalente al costo de la compra o el desarrollo; pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“I. ACTIVOS

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

## 10.2. Medición inicial (...)

9. En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad.

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo.

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar, o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión, y se medirán por el valor presente de las erogaciones estimadas en las que incurrirá la entidad para llevar a cabo el dismantelamiento o retiro del elemento al final de

su vida útil, o la rehabilitación del lugar sobre el que este se asiente. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

(...)

14. Si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo, por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, la mano de obra u otros factores empleados.

(...)

Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la

estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de



depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

## 15. ACTIVOS INTANGIBLES

### 15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

#### 15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente  
(...)

##### 15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los

siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución de la CGN N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1970-ACTIVOS INTANGIBLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

#### 4808-INGRESOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

##### 1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual destina el activo; obtiene sustancialmente el potencial de servicio o los beneficios económicos que se espera fluyan del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar necesariamente flujos de efectivo.

(...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)

#### 1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.”

(Subrayado fuera de texto)

El Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, objeto de aclaración del presente concepto, concluyó:

“Sobre el reconocimiento contable de los cultivos transitorios (con existencia inferior a 12 meses) con propósitos de investigación y sus productos agrícolas comercializados:

Teniendo en cuenta los propósitos señalados en los Estatutos de AGROSAVIA, que la entidad manifiesta que los cultivos transitorios, objeto de su consulta, se tienen con el propósito de realizar actividades de investigación y la normativa contable pública aplicable citada en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Por un lado, como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estos cultivos tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidos como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, deberían ser reconocidos según la norma de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, como los cultivos transitorios no tienen una existencia superior a 12 meses, según lo señala en su consulta, y, en consecuencia, no se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros, entonces no se pueden considerar propiedades, planta y equipo, ya que no se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 1 de la norma de propiedades, planta y equipo.

Por tanto, el reconocimiento contable de los cultivos transitorios utilizados en actividades de investigación se debe realizar como un gasto en el resultado del periodo, toda vez que tales cultivos no superen los 12 meses de existencia y no se espere obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro. Asimismo, es pertinente aclarar que los terrenos en los que se realizan dichos cultivos deben permanecer reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

Por otro lado, los productos obtenidos ocasionalmente del desarrollo biológico de dichos cultivos transitorios deben ser reconocidos como inventarios, una vez se hayan separado del cultivo y siempre que se espere comercializarlos, distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado o utilizarlos en el curso normal de su operación para la fabricación de productos o la prestación de servicios. Como contrapartida, se registra un crédito en el gasto reconocido por el cultivo transitorio, si el cultivo se reconoce en el mismo periodo, o en el ingreso sin contraprestación del periodo, si el cultivo se reconoció en periodos anteriores, por el valor de mercado menos los costos de disposición.

Una vez se efectúe la venta de dicho inventario, AGROSAVIA debe reconocer el ingreso con contraprestación correspondiente, cuya contrapartida debe ser la cuenta por cobrar respectiva. Simultáneamente, atendiendo al principio de asociación, se debe reconocer el



costo de ventas correspondiente, como contrapartida a la baja en cuentas del inventario reconocido en el párrafo anterior.

Sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos.

Como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estas plantaciones tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidas como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, debían ser reconocidas según la norma de propiedades, planta y equipo.

En este sentido, AGROSAVIA debe evaluar cuál de los siguientes dos escenarios se presenta en relación con el reconocimiento de las plantaciones objeto de su consulta y seguir el procedimiento señalado que corresponda:

1. Si agotadas las tres opciones de medición para la determinación del saldo inicial de las plantaciones en cuestión, establecidas en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, tales plantaciones no cumplieron el criterio de reconocimiento relacionado con su medición fiable a la fecha de transición, entonces se debió revelar en las notas al estado de situación financiera de apertura lo correspondiente a la existencia de dichas plantaciones y los motivos por los cuales no se presentan en los saldos de la propiedad, planta y equipo.

Únicamente en el caso particular de esta consulta, si durante algún periodo posterior a la fecha de transición se puede realizar la medición fiable, entonces se debe reconocer como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo. Adicionalmente, a partir de la fecha de reconocimiento de las plantaciones, se deben reconocer los productos obtenidos como inventarios, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta del inventario, debe reconocer el ingreso con contraprestación por la venta de bienes, cuya contrapartida es la cuenta por cobrar. Asimismo, en aplicación del principio de asociación, la entidad debe reconocer el costo de ventas relacionado con el ingreso obtenido, cuya contrapartida es la baja en cuentas del inventario reconocido anteriormente.

2. Si no se presenta el escenario anterior, es decir, existían las condiciones para realizar la medición fiable de las plantaciones durante el proceso de transición y AGROSAVIA incurrió en un error al no realizarla, entonces se debe corregir el error atendiendo a la norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente en lo establecido sobre la corrección del error en el periodo actual y, en caso de ser material el error, la reexpresión de los estados financieros. Para el

reconocimiento de las plantaciones, se debe realizar el registro débito en la subcuenta 161003-De investigación y educación, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES Y PLANTAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, en este escenario, los productos obtenidos de estas plantaciones se deben reconocer como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo en el que se realiza la cosecha, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta, la entidad debe reconocer la cuenta por cobrar, cuya contrapartida es el ingreso con contraprestación del periodo en el que se realiza la venta; así como la baja en cuentas del inventario reconocido previamente, cuya contrapartida es el costo de ventas del periodo en el que se realiza la venta.

Ahora bien, en este escenario, si las cosechas y las ventas de los productos obtenidos de estas plantaciones en periodos anteriores no fueron reconocidas en el periodo de realización, entonces la entidad debe realizar los registros descritos en el párrafo anterior contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en lugar de las cuentas de ingresos y costos de ventas del periodo actual.

Sobre el reconocimiento de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes que se utilizan para actividades de investigación:

Teniendo en cuenta que la clasificación de los activos depende de la intención de la entidad para la obtención del potencial de servicios o beneficios económicos en el futuro, AGROSAVIA debe definir cuál de los siguientes dos escenarios aplica para los nacimientos objeto de su consulta y proceder según corresponda:

1. Aquellos semovientes que la entidad espera utilizar para las actividades de investigación deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo de nacimiento. Adicionalmente, se deben aplicar las políticas contables establecidas para el mismo grupo de activos en propiedades, planta y equipo, para su medición, presentación y revelación.

2. Aquellos semovientes que la entidad espera comercializar o distribuir deben reconocerse como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición.” (Subrayado fuera de texto)

Los Estatutos de la Corporación colombiana de investigación agropecuaria (AGROSAVIA) del 17 de mayo de 2018, establecen:

“Artículo 5. PROPÓSITOS:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

1078

La CORPORACIÓN tendrá los siguientes propósitos:

a. Trabajar en la generación de oferta tecnológica (conocimiento, tecnologías, productos y servicios tecnológicos), a través de la investigación científica, el desarrollo tecnológico, la adaptación de tecnologías, la transferencia, la asesoría y la prestación de servicios relacionados, conexos y/o derivados de sus propósitos, entre otros, los de laboratorio, en sus centros de investigación y sedes.

b. Contribuir en la generación del cambio técnico en el sector agropecuario a través de la vinculación de la oferta tecnológica propia y la socialización de la de otros actores del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agropecuaria, SNCTA, con el fin de mejorar la competitividad de la producción, la equidad en la distribución de los beneficios de la oferta tecnológica, la sostenibilidad en el uso de los recursos naturales, y la seguridad alimentaria contribuyendo a elevar la calidad de vida de la población.

c. Apoyar e implementar procesos de investigación, desarrollo e innovación para el sector agropecuario que permitan aumentar la capacidad científica y tecnológica del país.

d. Apoyar e implementar acciones de investigación en conservación, caracterización y uso adecuado para el sector agropecuario colombiano, de los recursos biológicos que conforman los denominados Bancos de Germoplasma de la Nación en cabeza del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, MADR.

e. Promover y desarrollar acciones que movilicen las capacidades de los actores del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos, tendientes a la generación del cambio técnico en el sector agropecuario.

f. Proponer y apoyar la implementación de políticas y estrategias de investigación y desarrollo de tecnologías agropecuarias al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y a las demás entidades del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos.

g. Desarrollar estrategias de formación del recurso humano con la finalidad de capacitar el personal científico, técnico y administrativo para el desarrollo agropecuario y que requiera para el ejercicio de sus actividades.

h. Dar apoyo logístico y técnico al Instituto Colombiano Agropecuario, ICA, en las labores de prevención y control de problemas fito y zoonosarios, y en las acciones que desarrolle para asegurar la calidad de los insumos agropecuarios.

i. Promover, ejecutar y apoyar procesos y esquemas de transferencia e innovación tecnológicos.

j. Promover formas organizacionales, crear empresas o asociarse con otras entidades públicas o privadas para el cumplimiento y desarrollo más eficiente de sus propósitos.

k. Apoyar al MADR en las tareas propias de la articulación y gestión del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agroindustrial o de sus sustitutos, y de la Agenda Nacional de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación para el sector agropecuario, así como de cualquier otro programa o proyecto a implementar.

l. Aprovechar eficiente y efectivamente los resultados de sus actividades.

m. Desarrollar su objeto en forma articulada con todos los actores que integran el Sector Agropecuario Nacional.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Ampliación sobre el reconocimiento de cultivos transitorios (vida útil inferior a 12 meses), los productos agrícolas obtenidos de dichos cultivos y los ingresos derivados por la venta de estos últimos:

1.1. Ampliación sobre el reconocimiento de las erogaciones de los cultivos transitorios como gastos del periodo y su relación con la obtención de beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros:

Conforme lo señala en su comunicación actual, AGROSAVIA tiene la expectativa de obtener potencial de servicio de las erogaciones relacionadas con los cultivos transitorios, ya que se relacionan con su objeto misional de investigación agropecuaria, definido por los estatutos de la entidad, y se materializan en la identificación de “elementos que puedan fortalecer la actividad agrícola del país”. Por tanto, la entidad debe evaluar con base en un juicio profesional de sus directivas si los cultivos transitorios hacen parte de la fase de investigación o de la fase de desarrollo de un proyecto de investigación, que conduzca a la obtención de un activo intangible susceptible de ser reconocido conforme a la norma de activos intangibles, citada en las consideraciones.

Para tal propósito, es pertinente aclarar que un activo intangible se puede reconocer si y solo si se cumplen los siguientes cuatro requisitos: i) es identificable, es decir, se puede

separar de la entidad mediante su venta, arriendo, intercambio o transferencia de manera individual o conjunta con otros activos; ii) es controlado por la entidad, es decir, la entidad define su uso, disposición o la manera en la que se obtienen los beneficios económicos o el potencial de servicio y puede restringir el acceso de otras entidades a los mismos; iii) es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio mediante su uso para la producción de otros activos o la prestación de servicios, rendimientos diferentes a su uso, disminución de costos o gastos o la mejora de la prestación de los servicios; y iv) es medible fiablemente, es decir, existen transacciones asociadas al activo que permiten asignarle un valor fiable.

Adicionalmente, solamente se pueden reconocer activos intangibles generados internamente que sean resultado de una fase de desarrollo. Por tanto, es adecuado aclarar que la fase de investigación consiste en el estudio planificado para la obtención de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que la fase de desarrollo es la aplicación de dichos conocimientos para la producción de sistemas, materiales, productos, métodos o procesos nuevos o sustancialmente mejorados.

En consecuencia, si las erogaciones de los cultivos transitorios se relacionan con una fase de investigación, entonces deben reconocerse como gastos del periodo, conforme el párrafo 20 de la norma de activos intangibles, manteniendo lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, sobre esta parte de su consulta. En este caso, los gastos se deben reconocer en el débito de la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, cuya contrapartida es el crédito en las cuentas y subcuentas correspondientes del activo o el pasivo.

Asimismo, si las erogaciones de los cultivos transitorios se relacionan con la fase de desarrollo de un nuevo, o una mejora sustancial, bien sea sistema, proceso, método, producto o material del sector agropecuario, conforme los propósitos de AGROSAVIA establecidos en sus estatutos, entonces la entidad debe reconocer tales erogaciones como un activo intangible generado internamente en la fase de desarrollo, si y solo si se demuestran todas las condiciones de reconocimiento establecidas en el párrafo 8 de la norma de activos intangibles. En este caso, las erogaciones se deben reconocer como débitos en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Sin embargo, si la entidad no puede establecer con suficiente claridad a qué fase pertenecen las erogaciones relacionadas con los cultivos transitorios, entonces deberá darle el tratamiento contable como si todas las erogaciones pertenecieran a la fase de investigación, atendiendo al párrafo 20 de la norma de activos intangibles.

Ahora bien, atender a lo dispuesto en el RCP para el reconocimiento de las erogaciones de los cultivos transitorios no se relaciona con el cumplimiento o no del objeto misional de la entidad, para lo cual la normativa vigente contempla procedimientos administrativos y de control diferentes a lo estrictamente contable.

## 1.2. Ampliación sobre el reconocimiento de los productos cosechados de los cultivos transitorios:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, y teniendo en cuenta lo dicho en la sección anterior, el reconocimiento de los productos cosechados de los cultivos transitorios debe realizarse según los siguientes dos escenarios:

A. Si los cultivos transitorios de los cuales se obtiene la cosecha pertenecen a la fase de investigación, se debe reconocer el inventario como un débito de la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 15-INVENTARIOS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si se cosecha en el mismo periodo de reconocimiento del cultivo transitorio, o de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, en caso de que se cosechen en un periodo diferente al reconocimiento del cultivo transitorio, por el valor de mercado menos los costos de disposición de los productos agrícolas. En caso de que el valor de mercado menos costos de disposición de los productos agropecuarios supere el monto reconocido en la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y se requiera acreditar, se debe reconocer la diferencia como un ingreso sin contraprestación, en el crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

B. Si los cultivos transitorios de los cuales se obtiene la cosecha pertenecen a la fase de desarrollo, se debe reconocer el inventario como un débito de la cuenta y subcuenta correspondientes del grupo 15-INVENTARIOS, cuya contrapartida es el crédito del valor acumulado en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, en caso de que los productos sean parte necesaria del desarrollo del intangible, o, en caso contrario, el crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso de que el valor de mercado menos costos de disposición de los productos agropecuarios supere el monto del cultivo transitorio reconocido en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y dicha subcuenta se requiera ser acreditada, se debe reconocer la diferencia como un ingreso sin contraprestación, en el

crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

2. Aclaración sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, sobre esta parte de su consulta, se pueden presentar dos escenarios, a saber:

A) Si la entidad agotó las tres alternativas de medición contempladas en el literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, y no se obtuvo una medición fiable de las plantaciones objeto de su consulta, entonces fue válido no incluir las plantaciones en los estados financieros en la fecha de transición. En este escenario, si en periodos posteriores a la fecha de transición, cambian las circunstancias que impidieron la medición fiable de las plantaciones y se puede realizar dicha medición bajo el Marco normativo de entidades de gobierno vigente, entonces AGROSAVIA debe realizar el reconocimiento de las plantaciones en dicho periodo, atendiendo a lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo.

B) Si la entidad no agotó las tres alternativas de medición contempladas en el literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo de la CGN N° 002 de 2015, por lo que no se obtuvo una medición fiable de las plantaciones objeto de su consulta, entonces se incurrió en un error por omisión y debe corregirse conforme la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, con respecto a las plantaciones objeto de su consulta, con base en la información suministrada en su comunicación y teniendo en cuenta lo estipulado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno y el Instructivo 002 de 2015, citados en las consideraciones, AGROSAVIA debió evaluar integralmente los requisitos para el reconocimiento de las plantaciones como activos en los estados financieros en la fecha de transición, que corresponden a: i) el control sobre las plantaciones, ii) la probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro derivados de tales plantaciones y iii) la medición fiable de las plantaciones.

Sobre los requisitos de reconocimiento i) y ii) no existe inquietud, dado que AGROSAVIA controla las plantaciones, su uso y el goce de sus beneficios económicos o potenciales de servicio, así como es evidente la generación de beneficios económicos y potencial de servicio por parte de las plantaciones, según lo informado por la entidad en sus

comunicaciones, a través de su uso para la investigación y la cosecha de productos agrícolas que pueden ser comercializados. Así, dado que la entidad controla las plantaciones y las plantaciones han generado beneficios económicos o potencial de servicio desde antes de la fecha de transición, era adecuado mantener expectativas de continuidad del control y la generación de beneficios económicos o potencial de servicio tras la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el año 2018, por lo que era necesario que AGROSAVIA realizara la medición fiable de las plantaciones.

Por lo anterior, AGROSAVIA debía realizar la medición fiable atendiendo al literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, que daba a las entidades de gobierno tres alternativas de medición de las Propiedades, planta y equipo. Dado que el resultado de los avalúos, alternativa elegida por la entidad, arrojó un valor nulo o negativo, es decir, una estimación no razonable, ya que no se correspondía con las expectativas sobre el control y la generación de beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros, AGROSAVIA debió efectuar otras mediciones mediante las demás alternativas contempladas en el Instructivo o, en su defecto, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, con el fin de poder incorporar las plantaciones en los estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

En consecuencia, conforme al Marco Conceptual y el Instructivo citados en las consideraciones, AGROSAVIA incurrió en un error por omisión, al no realizar la medición por otra alternativa que diera como resultado una estimación razonable del valor de las plantaciones para su reconocimiento inicial, como lo pudo ser la medición al costo menos depreciación y pérdidas por deterioro de valor, que se contempla, en la norma y el instructivo mencionados, para la medición de activos desarrollados por la entidad, que sería el caso de las plantaciones objeto de su consulta.

Por tanto, en el caso particular de esta consulta, debe atender a lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, relacionado con la corrección del error en el periodo actual y aplicando lo correspondiente a la reexpresión de los estados financieros de periodos anteriores. Para tal propósito, debe reconocer las plantaciones como un débito en la cuenta y subcuenta correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, AGROSAVIA debe reconocer los elementos en los estados financieros por los diferentes hechos económicos que no hubieran sido reconocidos (depreciaciones, deterioros, inventarios, ingresos sin contraprestación por cosechas, etc.) y que se relacionen con la omisión original de no reconocimiento de las plantaciones objeto de su



consulta. Debe afectarse la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o ingreso del periodo, si los hechos económicos ocurren en el periodo actual, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si los hechos económicos ocurrieron en periodos anteriores.

3. Aclaración sobre la medición inicial y posterior de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes utilizados para actividades de investigación:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, aquellos nacimientos, resultado del desarrollo biológico de semovientes, que se destinen a actividades de investigación, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación, por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición.

Adicionalmente, para los nacimientos reconocidos como propiedades, planta y equipo, se pueden agregar aquellas erogaciones necesarias para preparar el semoviente recién nacido en las condiciones que requiere la gerencia de la entidad para su uso en las actividades de investigación. Asimismo, la entidad debe atender a lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo sobre las erogaciones relacionadas con mantenimiento, reparación, mejoras, adiciones y desmantelamiento que apliquen para los semovientes objeto de su consulta.

Ahora bien, con posterioridad al reconocimiento, los semovientes con propósitos de investigación deben ser medidos al costo menos depreciación y deterioro, conforme lo establece el párrafo 19 de la norma de Propiedades, planta y equipo. Por tanto, debe atenderse detallada y rigurosamente lo establecido en los párrafos subsiguientes de la misma norma, sobre la estimación de la vida útil, el valor residual y el monto depreciable, así como la selección del método de depreciación. Asimismo, la entidad debe observar lo concerniente a la estimación del deterioro, conforme la norma de Deterioro de valor que corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000049311 DEL 26-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras -deudoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de los valores de propiedades, planta y equipo de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo a los cuales se les estimó un valor histórico de cero Baja en cuentas de activos que ya no cumplen con las características para ser catalogados como tal en los estados financieros Soportes contables que respaldan la adquisición de un activo Estimación de depreciación y deterioro a bienes inmuebles de Entidades Liquidadas que se encuentran en sitios donde no pueden ser utilizados con fines administrativos o de servicio ni se recibe un beneficio económico Medición de bienes inmuebles recibidos de entidades liquidadas

Doctora  
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LOPEZ  
Coordinadora del Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500036842, el día 6 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio lleva a cabo acuerdos de cooperación con otras entidades públicas y privadas, adscritas o vinculadas al sector, a través de la suscripción de Contratos de Convenio, los cuales, se llevan a cabo con la asignación de recursos de inversión del Presupuesto General de la Nación. Las entidades ejecutoras de los recursos provistos por el Ministerio adquieren una serie de bienes muebles entre ellos, mobiliarios, maquinarias y equipos, ejerciendo sobre ellos la custodia y control provisional durante la vigencia del Convenio. De estos bienes, se realiza el respectivo reconocimiento contable en las cuentas de control de orden deudora, puesto que se considera que sobre los mismos no se ejerce el respectivo

control, ya que fueron adquiridos para cumplir el objeto contractual y no para prestar un servicio o desarrollar actividades propias de la entidad.”

Cuando se hizo el cargue de saldos iniciales por convergencia de la propiedad planta y equipo, se realizó con la alternativa al costo, pero no fue posible establecer el valor inicial para algunos activos por no contar con información fiable y por tanto su histórico es cero, aun cuando a la fecha estos bienes se encuentran en servicio y no se tiene prevista su venta en un futuro cercano. Sin embargo, se requirió contar con el valor de estos activos (vehículos) por cuestiones relacionadas con seguros, por lo que se decidió tomar como referencia el valor de la página del SIBGA-Sistema de información base gravable, del Ministerio de Transporte, para incluir algunos vehículos en los estados financieros del Ministerio.

1. ¿Qué se debe hacer para incluir en la contabilidad en el año 2020 activos que, a la fecha de la convergencia, el costo histórico era igual a cero y que aun representa un potencial de servicio a la entidad?
2. ¿Se puede utilizar un concepto o un valor de referencia para incluir en los estados financieros el valor actual del activo, teniendo en cuenta que el ministerio estableció en las políticas contables que la medición inicial se haría al costo?
3. ¿Si los bienes se incluyen, se debe hacer en el 2020 o a partir del 2018 con el fin de tener en cuenta la depreciación desde el inicio de la convergencia?
4. Cuando se tienen activos que ya no cumplen con las características para ser catalogados como tal en los estados financieros, se trasladan a cuentas de orden con el fin de alistarlos para disposición final, ¿esto se cataloga como una baja?
5. Cuando se realiza el proceso de baja o disposición final, por obsolescencia, destrucción o cuando estos se encuentran completamente depreciados o deteriorados y no representan un potencial de servicio a la entidad en los bienes de propiedades, planta y equipo, ¿Con que valor se traslada el bien, de la cuenta del activo a la cuenta de orden?
6. La Entidad tiene registrado en las cuentas de orden bienes que se encuentran en mal estado, totalmente depreciados y en control para la legalización de la baja de bienes ¿se debe realizar algún análisis de disminución de valor en las cuentas de orden cuando se va a realizar la baja?
7. Cuando se recibe un bien adquirido durante la ejecución de un convenio de cooperación, aunar esfuerzos o de un contrato de comodato, y este ya cumplió con su vida útil, debido a que en la contabilidad de la empresa que lo estaba utilizando se encuentra completamente depreciado, deteriorado, o cuando el ministerio lo recibe este ya no representa un potencial

de servicio. ¿estos bienes se deben registrar en cuentas de orden o del activo y que valor se debe utilizar para incluirlo?

8. Si la entidad que está entregando el bien, no tiene el soporte de compra, como factura, documentos equivalente o certificado de contador ¿Qué documento se puede implementar para soportar el bien que se recibe?

9. El Ministerio recibe bienes inmuebles de Entidades Liquidadas, los cuales en ocasiones se encuentran en sitios donde el Ministerio no puede utilizarlos con fines administrativos o de servicio y tampoco se recibe un beneficio económico, de esta forma se registran en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS (163702 Construcciones en curso, 163703 Edificaciones), ¿se les debe realizar depreciación y/o deterioro, si da lugar?

10. El Ministerio de Agricultura recibe Bienes Inmuebles de entidades liquidadas, donde los soportes son las escrituras o avalúos de estos bienes de tiempo atrás (5 o 10 años) en la fecha de recibido por el Ministerio. ¿Con que valor debe incluir el Ministerio estos inmuebles en sus estados financieros, el valor del avalúo y sus depreciaciones?

11. Si la información de las depreciaciones de bienes inmuebles no es fiable puesto que, no se puede determinar el método utilizado, tomando como base el avalúo, ¿qué valor se debe utilizar para registrar el activo en los estados financieros?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a las características cualitativas de la información financiera indica:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

(Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2015, Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, contiene los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo. En relación con Propiedades, planta y equipo determina lo siguiente:

### “1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...).

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenían el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

En relación con Propiedades, Planta y Equipo y corrección de errores, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de



los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(...)

#### 1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

24. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y

culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

##### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos. Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los

datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

(...)

## 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### PREGUNTAS 1, 2 Y 3

En primer lugar, es pertinente aclarar que para la aplicación del nuevo marco normativo contable, la Contaduría General de la Nación emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado. Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º

Cronograma de la Resolución 533 de 2015, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Dentro de este proceso, se debió identificar, entre otros, la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo que mejor se ajustara a la entidad no solo frente a la representación fiel de los hechos sino también, a los procesos administrativos, operativos y financieros en los que se debían incurrir. Por lo tanto, los ajustes de valor que se realizaron a las partidas de cada clase de propiedades, planta y equipo a 1º de enero de 2018, debían atender a alguna de las alternativas allí mencionadas, sin desligarse de las definiciones de valor contempladas por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno. Como lo indica en su consulta el Ministerio determinó que la mejor alternativa para la medición para las partidas de propiedades, planta y equipo correspondía al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor debía acatar a las instrucciones señaladas para dicha alternativa.

Con la finalidad de efectuar la corrección de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 que no cumplen con la característica fundamental de representación fiel, la entidad debe tener en cuenta que, con posterioridad al primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no podrá cambiar la alternativa de medición dispuesta con el Instructivo 002 de 2015 escogida para cada grupo de activos.

Por lo anterior, para efectuar la corrección de las partidas a las que se asignó un costo de cero, habiéndose escogido la primera alternativa de medición en los saldos iniciales, el Ministerio deberá utilizar la información disponible en la fecha en la que estos bienes fueron adquiridos, y teniendo en cuenta que el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno.

También será necesario calcular la depreciación y deterioro del valor, cuando existan indicios, de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para entidades de gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores que afectan a periodos anteriores, se reconocerán en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Asimismo, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

#### PREGUNTAS 4, 5 Y 6

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Ahora bien, en términos contables, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica que un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. Adicionalmente la pérdida o ganancia generada por tal hecho corresponderá a la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, la cual debe ser reconocida como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

El registro contable que debe efectuar la entidad para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y un crédito la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En



caso de existir valor residual, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito que deberá efectuarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden y se había estimado un valor residual, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la entidad tenga control administrativo de estos bienes.

#### PREGUNTA 7

En un momento inicial, si se ha determinado que, con base en las condiciones del contrato y los juicios profesionales utilizados para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, el Ministerio tiene control del activo recibido durante la ejecución del contrato debe reconocerlo en sus estados financieros.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento.

Ahora bien, si ya no se espera obtener un potencial de servicio derivado de este activo no puede reconocerse como tal, por lo cual se debe proceder a la baja en cuentas aplicando lo anteriormente mencionado, y, de igual manera, si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden y se había estimado un valor residual, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la entidad tenga control administrativo de estos bienes.

#### PREGUNTA 8

Conforme a lo establecido en la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

#### PREGUNTA 9

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, es decir cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y se detendrá cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. En caso de que el activo esté sin utilizar, se haya retirado del uso activo o sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento la depreciación no cesará. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Lo anterior implica que, el hecho de que no se le haya asignado un uso específico a un bien, no significa que no estén disponibles para ser usados, y por consiguiente no los exime de ser depreciados ni de ser susceptibles a deteriorarse.

#### PREGUNTAS 10 Y 11

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, siempre y cuando la entidad tenga el control sobre el activo, sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo y el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. Dentro de este tipo de ingresos clasifican, por ejemplo, aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Ahora bien, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos como recursos provenientes de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

Cuando las transferencias son no monetarias, como para el caso de la recepción de bienes inmuebles de entidades liquidadas, se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. Cabe resaltar que estas estimaciones deberán atender las definiciones establecidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000047821 DEL 25-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingresos-Venta de bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cultivos transitorios destinados a la investigación agropecuaria y las cosechas obtenidas de los mismos. Reconocimiento y medición de plantaciones que existían antes de la fecha de transición al nuevo marco normativo y que no fueron incluidas en los saldos iniciales. Tratamiento contable de los nacimientos obtenidos de animales destinados a la investigación.

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria -AGROSAVIA

Mosquera, Cundinamarca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032762, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Estimado Doctor, por medio de la presente solicitamos el apoyo y respuesta sobre algunas aclaraciones respecto a la respuesta brindada por la CGN a nuestra entidad por medio del concepto 20202000022841:

1. Sobre el reconocimiento contable de los cultivos transitorios (con existencia inferior a 12 meses) con propósitos de investigación y sus productos agrícolas comercializados (...)

Si bien como indican en su respuesta estos no pueden ser clasificados como propiedades, planta y equipo, ni como activo biológico. AGROSAVIA si (Sic) espera un potencial de servicio derivado de estos activos toda vez que realiza las erogaciones de los cultivos transitorios para desarrollar actividades investigativas, e identificar elementos que puedan fortalecer la actividad agrícola del país. Ya que si asumiéramos que no generan beneficios económicos

ni potencial de servicio estaríamos realizando erogaciones onerosas y sin fundamento en nuestro objeto misional. Por lo tanto, en este escenario y teniendo en cuenta que si (Sic) cuentan (Sic) potencial de servicio asociado al cultivo ¿Cómo se debería reconocer?

Adicionalmente, consideramos que, si bien en la elaboración de los cultivos transitorios se materializan diversas erogaciones por distintos conceptos, tales como mano de obra, químicos, insumos agrícolas, semillas, etc. Todas estas erogaciones deben estar reconocidas en una única cuenta del gasto para reflejar de forma íntegra el hecho económico de los cultivos transitorios, por lo cual solicitamos nos indiquen por favor la cuenta del Catálogo General de cuentas en la que deberíamos realizar el reconocimiento. Por otra parte, si el valor de mercado menos los costos de disposición exceden el valor del gasto reconocido previamente, que cuenta contable del ingreso deberíamos afectar.

2. Sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos.

(...)

Resaltamos que en la fecha de elaboración de saldos iniciales se contaba con una medición fiable asociada a un avalúo, pero que dicha medición indicaba que el valor era cero o negativo, por lo que no se reconocieron en la contabilidad. Ahora bien, de acuerdo con la expresión de su respuesta “si durante algún periodo posterior a la fecha de transición se puede realizar la medición fiable, entonces se debe reconocer como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo” podríamos interpretar que con posterioridad a la elaboración de saldos iniciales podría AGROSAVIA realizar un avalúo de estos bienes al valor de mercado, costo de reposición, o costo de reposición a nuevo depreciado e incorporar estos activos contra un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo ¿Es correcta esta interpretación?

Resaltamos que el hecho no constituye un error en los Estados Financieros, toda vez que en su momento se contaba con una medición de estos activos, y su no incorporación no corresponde a una omisión o inexactitud.

Ahora bien, la expresión “Adicionalmente, a partir de la fecha de reconocimiento de las plantaciones, se deben reconocer los productos obtenidos como inventarios” esto quiere decir, que en caso de que no sean reconocidos contablemente como propiedades, planta y equipo estas plantaciones, no se realizaría el reconocimiento del inventario, sino únicamente el ingreso sin contraprestación por la venta de la cosecha en caso de que se realice ¿Es correcta esta interpretación?

3. Sobre el reconocimiento de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes que se utilizan para actividades de investigación:  
(...)

Actualmente, la Corporación realiza la incorporación de estos semovientes en el momento de su nacimiento como propiedades, planta y equipo al valor de mercado menos costo de disposición, y en su medición posterior capitaliza como mayor valor del semoviente las erogaciones necesarias para su desarrollo y crecimiento ¿Podría AGROSAVIA mantener este tratamiento contable?

Teniendo en cuenta que la medición inicial de las propiedades, planta y equipo se realiza al costo. En los nacimientos el valor inicial de los semovientes reconocidos como PPE sería muy bajo e incluso nulo. ¿Es correcta la interpretación? O ¿contempla la Contaduría General un tratamiento diferencial para este hecho económico no contemplado expresamente en la norma, teniendo en cuenta que si el valor de estos semovientes en su nacimiento fuera bajo o nulo no reflejaría fielmente la realidad económica?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. (...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la

elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. (...)

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

##### 6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.



Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente por el efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

(...)

Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. En el momento en que un activo es comprado o desarrollado, se puede asumir que el valor del potencial de servicio es al menos equivalente al costo de la compra o el desarrollo; pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“I. ACTIVOS

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

#### 10.2. Medición inicial (...)

9. En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad.

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo.

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar, o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión, y se medirán por el valor presente de las erogaciones estimadas en las que incurrirá la entidad para llevar a cabo el dismantelamiento o retiro del elemento al final de

su vida útil, o la rehabilitación del lugar sobre el que este se asiente. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

(...)

14. Si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo, por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, la mano de obra u otros factores empleados.

(...)

Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la

estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de

depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

## 15. ACTIVOS INTANGIBLES

### 15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

#### 15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente  
(...)

##### 15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los

siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.



23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución de la CGN N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1970-ACTIVOS INTANGIBLES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

#### 4808-INGRESOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

##### 1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual destina el activo; obtiene sustancialmente el potencial de servicio o los beneficios económicos que se espera fluyan del activo; puede prohibir, a terceras personas, el acceso al activo; y asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar necesariamente flujos de efectivo.

(...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.

(...)

Un activo que, en la fecha de presentación de los estados financieros, no cumpla con los criterios para su reconocimiento se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. Dicho activo se reconocerá en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)

#### 1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.”

(Subrayado fuera de texto)

El Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, objeto de aclaración del presente concepto, concluyó:

“Sobre el reconocimiento contable de los cultivos transitorios (con existencia inferior a 12 meses) con propósitos de investigación y sus productos agrícolas comercializados:

Teniendo en cuenta los propósitos señalados en los Estatutos de AGROSAVIA, que la entidad manifiesta que los cultivos transitorios, objeto de su consulta, se tienen con el propósito de realizar actividades de investigación y la normativa contable pública aplicable citada en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Por un lado, como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estos cultivos tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidos como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, deberían ser reconocidos según la norma de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, como los cultivos transitorios no tienen una existencia superior a 12 meses, según lo señala en su consulta, y, en consecuencia, no se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros, entonces no se pueden considerar propiedades, planta y equipo, ya que no se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 1 de la norma de propiedades, planta y equipo.

Por tanto, el reconocimiento contable de los cultivos transitorios utilizados en actividades de investigación se debe realizar como un gasto en el resultado del periodo, toda vez que tales cultivos no superen los 12 meses de existencia y no se espere obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro. Asimismo, es pertinente aclarar que los terrenos en los que se realizan dichos cultivos deben permanecer reconocidos de forma separada como propiedades, planta y equipo.

Por otro lado, los productos obtenidos ocasionalmente del desarrollo biológico de dichos cultivos transitorios deben ser reconocidos como inventarios, una vez se hayan separado del cultivo y siempre que se espere comercializarlos, distribuirlos gratuitamente o a precios de no mercado o utilizarlos en el curso normal de su operación para la fabricación de productos o la prestación de servicios. Como contrapartida, se registra un crédito en el gasto reconocido por el cultivo transitorio, si el cultivo se reconoce en el mismo periodo, o en el ingreso sin contraprestación del periodo, si el cultivo se reconoció en periodos anteriores, por el valor de mercado menos los costos de disposición.

Una vez se efectúe la venta de dicho inventario, AGROSAVIA debe reconocer el ingreso con contraprestación correspondiente, cuya contrapartida debe ser la cuenta por cobrar respectiva. Simultáneamente, atendiendo al principio de asociación, se debe reconocer el

costo de ventas correspondiente, como contrapartida a la baja en cuentas del inventario reconocido en el párrafo anterior.

Sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos.

Como se establece en el párrafo 4 de la norma de activos biológicos, dado que estas plantaciones tienen como propósito la actividad de investigación, no pueden ser reconocidas como activos biológicos. Por lo que, atendiendo al mismo párrafo de la citada norma, debían ser reconocidas según la norma de propiedades, planta y equipo.

En este sentido, AGROSAVIA debe evaluar cuál de los siguientes dos escenarios se presenta en relación con el reconocimiento de las plantaciones objeto de su consulta y seguir el procedimiento señalado que corresponda:

1. Si agotadas las tres opciones de medición para la determinación del saldo inicial de las plantaciones en cuestión, establecidas en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, tales plantaciones no cumplieron el criterio de reconocimiento relacionado con su medición fiable a la fecha de transición, entonces se debió revelar en las notas al estado de situación financiera de apertura lo correspondiente a la existencia de dichas plantaciones y los motivos por los cuales no se presentan en los saldos de la propiedad, planta y equipo.

Únicamente en el caso particular de esta consulta, si durante algún periodo posterior a la fecha de transición se puede realizar la medición fiable, entonces se debe reconocer como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo. Adicionalmente, a partir de la fecha de reconocimiento de las plantaciones, se deben reconocer los productos obtenidos como inventarios, cuya contrapartida es un ingreso sin contraprestación en el resultado del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta del inventario, debe reconocer el ingreso con contraprestación por la venta de bienes, cuya contrapartida es la cuenta por cobrar. Asimismo, en aplicación del principio de asociación, la entidad debe reconocer el costo de ventas relacionado con el ingreso obtenido, cuya contrapartida es la baja en cuentas del inventario reconocido anteriormente.

2. Si no se presenta el escenario anterior, es decir, existían las condiciones para realizar la medición fiable de las plantaciones durante el proceso de transición y AGROSAVIA incurrió en un error al no realizarla, entonces se debe corregir el error atendiendo a la norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente en lo establecido sobre la corrección del error en el periodo actual y, en caso de ser material el error, la reexpresión de los estados financieros. Para el

reconocimiento de las plantaciones, se debe realizar el registro débito en la subcuenta 161003-De investigación y educación, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES Y PLANTAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, en este escenario, los productos obtenidos de estas plantaciones se deben reconocer como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo en el que se realiza la cosecha, por el valor de mercado menos los costos de disposición. Una vez la entidad realice la venta, la entidad debe reconocer la cuenta por cobrar, cuya contrapartida es el ingreso con contraprestación del periodo en el que se realiza la venta; así como la baja en cuentas del inventario reconocido previamente, cuya contrapartida es el costo de ventas del periodo en el que se realiza la venta.

Ahora bien, en este escenario, si las cosechas y las ventas de los productos obtenidos de estas plantaciones en periodos anteriores no fueron reconocidas en el periodo de realización, entonces la entidad debe realizar los registros descritos en el párrafo anterior contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en lugar de las cuentas de ingresos y costos de ventas del periodo actual.

Sobre el reconocimiento de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes que se utilizan para actividades de investigación:

Teniendo en cuenta que la clasificación de los activos depende de la intención de la entidad para la obtención del potencial de servicios o beneficios económicos en el futuro, AGROSAVIA debe definir cuál de los siguientes dos escenarios aplica para los nacimientos objeto de su consulta y proceder según corresponda:

1. Aquellos semovientes que la entidad espera utilizar para las actividades de investigación deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo de nacimiento. Adicionalmente, se deben aplicar las políticas contables establecidas para el mismo grupo de activos en propiedades, planta y equipo, para su medición, presentación y revelación.

2. Aquellos semovientes que la entidad espera comercializar o distribuir deben reconocerse como inventarios, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación del periodo, por el valor de mercado menos los costos de disposición.” (Subrayado fuera de texto)

Los Estatutos de la Corporación colombiana de investigación agropecuaria (AGROSAVIA) del 17 de mayo de 2018, establecen:

“Artículo 5. PROPÓSITOS:

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

1122

La CORPORACIÓN tendrá los siguientes propósitos:

a. Trabajar en la generación de oferta tecnológica (conocimiento, tecnologías, productos y servicios tecnológicos), a través de la investigación científica, el desarrollo tecnológico, la adaptación de tecnologías, la transferencia, la asesoría y la prestación de servicios relacionados, conexos y/o derivados de sus propósitos, entre otros, los de laboratorio, en sus centros de investigación y sedes.

b. Contribuir en la generación del cambio técnico en el sector agropecuario a través de la vinculación de la oferta tecnológica propia y la socialización de la de otros actores del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agropecuaria, SNCTA, con el fin de mejorar la competitividad de la producción, la equidad en la distribución de los beneficios de la oferta tecnológica, la sostenibilidad en el uso de los recursos naturales, y la seguridad alimentaria contribuyendo a elevar la calidad de vida de la población.

c. Apoyar e implementar procesos de investigación, desarrollo e innovación para el sector agropecuario que permitan aumentar la capacidad científica y tecnológica del país.

d. Apoyar e implementar acciones de investigación en conservación, caracterización y uso adecuado para el sector agropecuario colombiano, de los recursos biológicos que conforman los denominados Bancos de Germoplasma de la Nación en cabeza del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, MADR.

e. Promover y desarrollar acciones que movilicen las capacidades de los actores del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos, tendientes a la generación del cambio técnico en el sector agropecuario.

f. Proponer y apoyar la implementación de políticas y estrategias de investigación y desarrollo de tecnologías agropecuarias al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y a las demás entidades del Sistema Nacional de Competitividad Ciencia, Tecnología e Innovación, SNCCTI o sus sustitutos.

g. Desarrollar estrategias de formación del recurso humano con la finalidad de capacitar el personal científico, técnico y administrativo para el desarrollo agropecuario y que requiera para el ejercicio de sus actividades.

h. Dar apoyo logístico y técnico al Instituto Colombiano Agropecuario, ICA, en las labores de prevención y control de problemas fito y zoonosarios, y en las acciones que desarrolle para asegurar la calidad de los insumos agropecuarios.

- i. Promover, ejecutar y apoyar procesos y esquemas de transferencia e innovación tecnológicos.
- j. Promover formas organizacionales, crear empresas o asociarse con otras entidades públicas o privadas para el cumplimiento y desarrollo más eficiente de sus propósitos.
- k. Apoyar al MADR en las tareas propias de la articulación y gestión del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología Agroindustrial o de sus sustitutos, y de la Agenda Nacional de Investigación, Desarrollo Tecnológico e Innovación para el sector agropecuario, así como de cualquier otro programa o proyecto a implementar.
- l. Aprovechar eficiente y efectivamente los resultados de sus actividades.
- m. Desarrollar su objeto en forma articulada con todos los actores que integran el Sector Agropecuario Nacional.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Ampliación sobre el reconocimiento de cultivos transitorios (vida útil inferior a 12 meses), los productos agrícolas obtenidos de dichos cultivos y los ingresos derivados por la venta de estos últimos:

1.1. Ampliación sobre el reconocimiento de las erogaciones de los cultivos transitorios como gastos del periodo y su relación con la obtención de beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros:

Conforme lo señala en su comunicación actual, AGROSAVIA tiene la expectativa de obtener potencial de servicio de las erogaciones relacionadas con los cultivos transitorios, ya que se relacionan con su objeto misional de investigación agropecuaria, definido por los estatutos de la entidad, y se materializan en la identificación de “elementos que puedan fortalecer la actividad agrícola del país”. Por tanto, la entidad debe evaluar con base en un juicio profesional de sus directivas si los cultivos transitorios hacen parte de la fase de investigación o de la fase de desarrollo de un proyecto de investigación, que conduzca a la obtención de un activo intangible susceptible de ser reconocido conforme a la norma de activos intangibles, citada en las consideraciones.

Para tal propósito, es pertinente aclarar que un activo intangible se puede reconocer si y solo si se cumplen los siguientes cuatro requisitos: i) es identificable, es decir, se puede



separar de la entidad mediante su venta, arriendo, intercambio o transferencia de manera individual o conjunta con otros activos; ii) es controlado por la entidad, es decir, la entidad define su uso, disposición o la manera en la que se obtienen los beneficios económicos o el potencial de servicio y puede restringir el acceso de otras entidades a los mismos; iii) es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio mediante su uso para la producción de otros activos o la prestación de servicios, rendimientos diferentes a su uso, disminución de costos o gastos o la mejora de la prestación de los servicios; y iv) es medible fiablemente, es decir, existen transacciones asociadas al activo que permiten asignarle un valor fiable.

Adicionalmente, solamente se pueden reconocer activos intangibles generados internamente que sean resultado de una fase de desarrollo. Por tanto, es adecuado aclarar que la fase de investigación consiste en el estudio planificado para la obtención de nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que la fase de desarrollo es la aplicación de dichos conocimientos para la producción de sistemas, materiales, productos, métodos o procesos nuevos o sustancialmente mejorados.

En consecuencia, si las erogaciones de los cultivos transitorios se relacionan con una fase de investigación, entonces deben reconocerse como gastos del periodo, conforme el párrafo 20 de la norma de activos intangibles, manteniendo lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, sobre esta parte de su consulta. En este caso, los gastos se deben reconocer en el débito de la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, cuya contrapartida es el crédito en las cuentas y subcuentas correspondientes del activo o el pasivo.

Asimismo, si las erogaciones de los cultivos transitorios se relacionan con la fase de desarrollo de un nuevo, o una mejora sustancial, bien sea sistema, proceso, método, producto o material del sector agropecuario, conforme los propósitos de AGROSAVIA establecidos en sus estatutos, entonces la entidad debe reconocer tales erogaciones como un activo intangible generado internamente en la fase de desarrollo, si y solo si se demuestran todas las condiciones de reconocimiento establecidas en el párrafo 8 de la norma de activos intangibles. En este caso, las erogaciones se deben reconocer como débitos en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Sin embargo, si la entidad no puede establecer con suficiente claridad a qué fase pertenecen las erogaciones relacionadas con los cultivos transitorios, entonces deberá darle el tratamiento contable como si todas las erogaciones pertenecieran a la fase de investigación, atendiendo al párrafo 20 de la norma de activos intangibles.

Ahora bien, atender a lo dispuesto en el RCP para el reconocimiento de las erogaciones de los cultivos transitorios no se relaciona con el cumplimiento o no del objeto misional de la entidad, para lo cual la normativa vigente contempla procedimientos administrativos y de control diferentes a lo estrictamente contable.

## 1.2. Ampliación sobre el reconocimiento de los productos cosechados de los cultivos transitorios:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, y teniendo en cuenta lo dicho en la sección anterior, el reconocimiento de los productos cosechados de los cultivos transitorios debe realizarse según los siguientes dos escenarios:

A. Si los cultivos transitorios de los cuales se obtiene la cosecha pertenecen a la fase de investigación, se debe reconocer el inventario como un débito de la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 15-INVENTARIOS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si se cosecha en el mismo periodo de reconocimiento del cultivo transitorio, o de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, en caso de que se cosechen en un periodo diferente al reconocimiento del cultivo transitorio, por el valor de mercado menos los costos de disposición de los productos agrícolas. En caso de que el valor de mercado menos costos de disposición de los productos agropecuarios supere el monto reconocido en la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y se requiera acreditar, se debe reconocer la diferencia como un ingreso sin contraprestación, en el crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

B. Si los cultivos transitorios de los cuales se obtiene la cosecha pertenecen a la fase de desarrollo, se debe reconocer el inventario como un débito de la cuenta y subcuenta correspondientes del grupo 15-INVENTARIOS, cuya contrapartida es el crédito del valor acumulado en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, en caso de que los productos sean parte necesaria del desarrollo del intangible, o, en caso contrario, el crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso de que el valor de mercado menos costos de disposición de los productos agropecuarios supere el monto del cultivo transitorio reconocido en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y dicha subcuenta se requiera ser acreditada, se debe reconocer la diferencia como un ingreso sin contraprestación, en el

crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

2. Aclaración sobre el reconocimiento de plantaciones existentes antes de la fecha de transición que no fueron incluidas en los saldos iniciales durante el proceso de transición y el reconocimiento de los productos e ingresos derivados de los mismos:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, sobre esta parte de su consulta, se pueden presentar dos escenarios, a saber:

A) Si la entidad agotó las tres alternativas de medición contempladas en el literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, y no se obtuvo una medición fiable de las plantaciones objeto de su consulta, entonces fue válido no incluir las plantaciones en los estados financieros en la fecha de transición. En este escenario, si en periodos posteriores a la fecha de transición, cambian las circunstancias que impidieron la medición fiable de las plantaciones y se puede realizar dicha medición bajo el Marco normativo de entidades de gobierno vigente, entonces AGROSAVIA debe realizar el reconocimiento de las plantaciones en dicho periodo, atendiendo a lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo.

B) Si la entidad no agotó las tres alternativas de medición contempladas en el literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo de la CGN N° 002 de 2015, por lo que no se obtuvo una medición fiable de las plantaciones objeto de su consulta, entonces se incurrió en un error por omisión y debe corregirse conforme la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, con respecto a las plantaciones objeto de su consulta, con base en la información suministrada en su comunicación y teniendo en cuenta lo estipulado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno y el Instructivo 002 de 2015, citados en las consideraciones, AGROSAVIA debió evaluar integralmente los requisitos para el reconocimiento de las plantaciones como activos en los estados financieros en la fecha de transición, que corresponden a: i) el control sobre las plantaciones, ii) la probabilidad de obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro derivados de tales plantaciones y iii) la medición fiable de las plantaciones.

Sobre los requisitos de reconocimiento i) y ii) no existe inquietud, dado que AGROSAVIA controla las plantaciones, su uso y el goce de sus beneficios económicos o potenciales de servicio, así como es evidente la generación de beneficios económicos y potencial de servicio por parte de las plantaciones, según lo informado por la entidad en sus

comunicaciones, a través de su uso para la investigación y la cosecha de productos agrícolas que pueden ser comercializados. Así, dado que la entidad controla las plantaciones y las plantaciones han generado beneficios económicos o potencial de servicio desde antes de la fecha de transición, era adecuado mantener expectativas de continuidad del control y la generación de beneficios económicos o potencial de servicio tras la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, en el año 2018, por lo que era necesario que AGROSAVIA realizara la medición fiable de las plantaciones.

Por lo anterior, AGROSAVIA debía realizar la medición fiable atendiendo al literal d, del numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, que daba a las entidades de gobierno tres alternativas de medición de las Propiedades, planta y equipo. Dado que el resultado de los avalúos, alternativa elegida por la entidad, arrojó un valor nulo o negativo, es decir, una estimación no razonable, ya que no se correspondía con las expectativas sobre el control y la generación de beneficios económicos o potencial de servicio en periodos futuros, AGROSAVIA debió efectuar otras mediciones mediante las demás alternativas contempladas en el Instructivo o, en su defecto, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades de gobierno, con el fin de poder incorporar las plantaciones en los estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

En consecuencia, conforme al Marco Conceptual y el Instructivo citados en las consideraciones, AGROSAVIA incurrió en un error por omisión, al no realizar la medición por otra alternativa que diera como resultado una estimación razonable del valor de las plantaciones para su reconocimiento inicial, como lo pudo ser la medición al costo menos depreciación y pérdidas por deterioro de valor, que se contempla, en la norma y el instructivo mencionados, para la medición de activos desarrollados por la entidad, que sería el caso de las plantaciones objeto de su consulta.

Por tanto, en el caso particular de esta consulta, debe atender a lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, relacionado con la corrección del error en el periodo actual y aplicando lo correspondiente a la reexpresión de los estados financieros de periodos anteriores. Para tal propósito, debe reconocer las plantaciones como un débito en la cuenta y subcuenta correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, AGROSAVIA debe reconocer los elementos en los estados financieros por los diferentes hechos económicos que no hubieran sido reconocidos (depreciaciones, deterioros, inventarios, ingresos sin contraprestación por cosechas, etc.) y que se relacionen con la omisión original de no reconocimiento de las plantaciones objeto de su

consulta. Debe afectarse la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o ingreso del periodo, si los hechos económicos ocurren en el periodo actual, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si los hechos económicos ocurrieron en periodos anteriores.

3. Aclaración sobre la medición inicial y posterior de nacimientos resultado del desarrollo biológico de semovientes utilizados para actividades de investigación:

Conforme lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000022841, del 16 de junio de 2020, aquellos nacimientos, resultado del desarrollo biológico de semovientes, que se destinen a actividades de investigación, deben ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, cuya contrapartida es el ingreso sin contraprestación, por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición.

Adicionalmente, para los nacimientos reconocidos como propiedades, planta y equipo, se pueden agregar aquellas erogaciones necesarias para preparar el semoviente recién nacido en las condiciones que requiere la gerencia de la entidad para su uso en las actividades de investigación. Asimismo, la entidad debe atender a lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo sobre las erogaciones relacionadas con mantenimiento, reparación, mejoras, adiciones y desmantelamiento que apliquen para los semovientes objeto de su consulta.

Ahora bien, con posterioridad al reconocimiento, los semovientes con propósitos de investigación deben ser medidos al costo menos depreciación y deterioro, conforme lo establece el párrafo 19 de la norma de Propiedades, planta y equipo. Por tanto, debe atenderse detallada y rigurosamente lo establecido en los párrafos subsiguientes de la misma norma, sobre la estimación de la vida útil, el valor residual y el monto depreciable, así como la selección del método de depreciación. Asimismo, la entidad debe observar lo concerniente a la estimación del deterioro, conforme la norma de Deterioro de valor que corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053861 DEL 11-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos en desarrollo de un contrato de comodato entre entidades de Gobierno Realización de avalúos a bienes de Propiedad, planta y equipo Transferencia de bienes entre entidades de Gobierno.

Doctora

CLAUDIA STELLA DIAZ GARCIA

Contador

Instituto Departamental de Recreación y Deportes -INDERSANTANDER

Bucaramanga -Santander

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500038422 del 19 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

En 2014 el INDERSANTANDER suscribió contrato de comodato con la Gobernación de Santander, para el uso el uso de la Villa olímpica por el término de 5 años.

En 2018 la Gobernación notificó que, en aplicación del nuevo marco de contabilidad, esa entidad retiró de sus estados financieros el bien inmueble Villa Olímpica considerando que primaba el uso y control del bien sobre la titularidad del mismo, por lo que INDERSANTANDER incorporó como Propiedades, planta y equipo en terrenos de propiedad de terceros \$7.947.664.169 y Edificaciones de propiedad de terceros \$10.658.679.204.

En enero de 2019 el contrato de comodato fue renovado por diez años y dentro de las obligaciones específicas quedó pactado: Para la Gobernación de Santander asumir el pago de los servicios públicos esenciales de Acueducto, alcantarillado y Aseo; energía eléctrica y alumbrado público; pago de todos los impuestos y seguros; suministro de vigilancia privada de tres puestos las 24 horas.

Por su parte, INDERSANTANDER asume el pago de los servicios públicos de telefonía e internet, cuidar y mantener la Villa Olímpica y responder por el daño o deterioro que sufra en el uso normal realizando las reparaciones locativas menores, entre otras.

En síntesis, la Gobernación de Santander tiene la titularidad y asume el pago de servicios públicos esenciales, impuestos y seguros y el INDERSANTANDER tiene el control y explotación administrativa y económica de la Villa y asume el costo por el daño o deterioro del uso normal.

La entidad pregunta:

a. ¿El INDERSANTANDER debe seguir reconociendo contablemente la Villa Olímpica, o se debe retirar y notificar a la gobernación para que nuevamente la incorpore a su información financiera?

b. Al inmueble Villa Olímpica, no se le ha realizado avalúo, ¿cuál de las dos entidades asume ese gasto?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El Título XXIX del Código Civil establece en relación con los comodatos lo siguiente:

#### **“DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO**

**ARTICULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETALO DE USO.** El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

**ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE.** El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

**ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO.** El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO. El comodatario es obligado o emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levísima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa: y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levísima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.”

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones al pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.-Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”.

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N° 777 de 1992 y 2459 de 1993.”



En relación con la normativa contable pública, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo para las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala lo siguiente: “Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

El citado Marco conceptual igualmente define los elementos de los estados financieros y en relación con los Activos en el numeral 6.1.1., dispone:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar

beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Dependiendo de lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 y sus modificaciones, en especial la Resolución 425 de 2019 que contiene las Normas a aplicar por parte de las entidades de Gobierno en la implementación de la normatividad contable pública, respecto de Propiedades, planta y equipo, Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo e Ingresos de transacciones sin contraprestación disponen,

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo,

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

(...)”

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del

servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

#### “CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

##### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

##### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición. (Subrayados fuera de texto)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

a. En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) apoyarse en juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Así mismo, para establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, es necesario verificar si la intención de los participantes es prorrogar el contrato de comodato por un periodo de tiempo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo, así como establecer la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo y verificar qué entidad asume, los riesgos sustanciales inherentes al activo, de manera que efectuada la anterior evaluación, corresponde a las entidades participantes definir quien reconoce el activo en su situación financiera.

b. En relación con la realización del avalúo al activo, es pertinente señalar que, de acuerdo con los procedimientos dispuestos en la transición a los nuevos marcos normativos, los bienes de Propiedad, planta y equipo debieron medirse según las alternativas señaladas en el instructivo 002 de 2015 como fueron: i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición y iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. Establecido el valor por alguna de las anteriores alternativas, este constituía el costo como medición inicial en la fecha de la transición.

De otra parte, la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala que la medición posterior de estos bienes corresponde al costo menos el saldo acumulado por concepto de depreciación y deterioro registrados a la fecha, por lo que ha quedado sin vigencia la realización de avalúos periódicos que el RCP precedente exigía.

No obstante, el avalúo se requiere para conocer el valor de mercado del bien al evaluar si existen indicios de deterioro del activo, cuando se presenta la transferencia de bienes entre entidades de Gobierno, o para disponer del activo.

Para el cálculo del deterioro, los activos usados para el suministro de bienes o prestación de servicios en forma gratuita o a precios no significativos se clasifican como activos no generadores de efectivo. A estos activos, según lo dispuesto en la normativa contable, como mínimo al final del periodo contable, la entidad debe evaluar si presentan indicios de deterioro del valor. Para ello, estimará el valor de servicio recuperable que corresponde al mayor valor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición. Cuando el valor en libros es superior al valor del servicio recuperable se reconoce un gasto por la pérdida de deterioro del valor del activo en el resultado del período contra el deterioro acumulado.

En relación con las transferencias no monetarias, en donde una entidad de Gobierno transfiere un activo de Propiedades, planta y equipo a otra entidad de Gobierno, el bien transferido se mide por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Según lo anotado, si como resultado del análisis concluyen realizar la transferencia del bien a INDESANTANDER, igualmente deberán definir según lo indicado en la Norma de ingresos sin contraprestación el valor del bien transferido.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053881 DEL 11-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Gastos diversos
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración elementos de propiedades, planta y equipo

Doctora  
LEIDY KATHERINE SIERRA BERMÚDEZ.  
Contadora  
Instituto Nacional para Ciegos (INCI)  
Bogotá, D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500038952 del día 21 de agosto del 2020 en la cual manifiesta que la entidad está realizando el proceso de depuración de los inventarios de propiedades, planta y equipo que tienen valor inferior a medio salario mínimo, razón cual los retirará de la contabilidad y reconocerá un gasto.

Manifiesta adicionalmente que: “muchos de estos bienes son muy antiguos y no se encuentra registro en SIIF de los terceros con la afectación que se hizo al momento de la compra.”

Pregunta qué cuenta se debe utilizar como contrapartida de la propiedad planta y equipo y que CAT GAS cuando no cuenta con los datos del tercero, esto con el fin de que el aplicativo SIIF le permita elaborar el comprobante de ajuste sin errores.

Sobre el particular, a continuación, se resuelve la consulta sobre el procedimiento para la depuración de los activos. La inquietud referente al código CAT GAS que debe utilizar para el registro en el SIIF, será resuelta por la Subcontaduría de Centralización de la Información, área a quien se trasladó esa pregunta, por ser un asunto de su competencia.

**CONSIDERACIONES**

El anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, establece:

## “CAPÍTULO I: ACTIVOS

(…)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

## 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(…)

## 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, determina en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, lo siguiente:

## “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:



## Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo estipulado en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se procederá a la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como activo, esto es, cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Bajo este contexto y de conformidad con lo estipulado en la Resolución 193 de 2016, especialmente en el numeral 3.2.15, las entidades deben establecer los procedimientos para proceder a la baja en cuentas de los bienes, atendiendo a la regulación contable contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y las demás normas que le sean aplicables.

En consecuencia, si la entidad define que los bienes ya no cumplen con los criterios de reconocimiento deberá proceder a la baja en cuentas registrando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y alternamente se acredita la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir diferencia entre las partidas anteriores se cancelará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053961 DEL 14-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de bienes que se encuentran totalmente deteriorados y ya finalizaron su vida útil

Doctor  
 JUAN CARLOS PERDOMO RIVAS  
 Alcalde  
 Municipio de Hobo  
 Hobo, Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500036722, el día 05 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“...respetuosamente solicito concepto jurídico y fiscal para poder dar de baja una serie de activos fijos dañados que se encuentran en el área del almacén.

(...)

El área de almacén ha levantado un inventario general pero hemos evidenciado una serie de equipos, vehículos, muebles y elementos de oficina que se encuentran deteriorados y que ya finalizaron su vida útil, y están ocupando un espacio en las instalaciones y generando unos posibles riesgos; en forma responsable les solicitamos: se dirija el proceder para poder dar de baja estos elementos como ente territorial y cumplir con los respectivos parámetros legales.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado, definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las

normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016 mediante la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual se define el Control Interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 3.2.2, 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable referido, establecen:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, éstas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en

cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 10. Propiedades, planta y equipo, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.”

(...)

##### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del período.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, si de los bienes referidos en su consulta no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, deberá procederse a realizar su baja en cuentas. Así pues, en atención a que dichos bienes ya se encuentran totalmente deteriorados y ha finalizado su vida útil, la baja en cuentas se realizará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Ahora bien, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la chatarrización, de ser el caso, o disposición final de los bienes que se encuentran obsoletos, pues una vez realizada su baja en cuentas, corresponde a la entidad realizar los trámites para su destinación final, con miras a que no se sigan generando riesgos al interior de la misma.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053981 DEL 14-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Ajuste a las Propiedades, planta y equipo, después de la medición inicial Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso

Doctora  
YANNETH CONSTANZA HOLGUIN SUAREZ  
Profesional Universitario  
Contraloría Departamental del Casanare  
Yopal, Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500037582 del día 13 de agosto del 2020 en la cual formula consulta, en los siguientes términos:

“(…)

1. La Contraloría Departamental de Casanare, reconoció como propiedad, planta y equipo para la iniciación de saldos iniciales al 01 de enero de 2018, los activos superiores a 0.5 salario mínimo legal vigente que para ese entonces era de \$368.859. De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta la importancia relativa de que trata el marco conceptual el cual debe de basarse bajo el criterio de la naturaleza de la entidad, su magnitud, información financiera, entre otros. Preguntamos: ¿Si se realiza un ajuste a ese umbral determinado inicialmente, es necesario reexpresar retroactivamente los estados financieros ya emitidos por este Ente de control?

2. En medición posterior de la política de propiedad planta y equipo de la entidad, se estableció que los activos se reconocerían por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Que, existen bienes que se encuentran totalmente depreciados y teniendo en cuenta que al momento de la determinación de vidas útiles para la preparación de saldos iniciales, éstas se determinaron con rangos extremadamente cortos, y por ende a la fecha se encuentran depreciados totalmente y algunos de ellos continúan con potencial de servicio; preguntamos entonces:



a) ¿Cuál sería el tratamiento bajo el marco normativo que la entidad debe de realizar con estos bienes, teniendo en cuenta que desea utilizarlos por más tiempo?; b) ¿De realizar dicho ajuste, sería necesario reexpresar retroactivamente los estados financieros ya presentados?; c) Para estos casos puntuales, se debe manejar bajo el entendido de cambios en las estimaciones contables y errores?, y, d) está permitido que después de la aplicación del instructivo No. 02 de 2015 una Entidad de Gobierno utilice el método de reevaluación para reconocimientos de sus activos.?”

A continuación, se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

El anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, establece:

### “CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)” (Subrayado fuera del texto)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos.

Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial

procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. (Subrayado fuera de texto)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”.

### CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

##### 4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como

los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado. (Subrayado fuera de texto)

#### 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (Subrayado fuera de texto)

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde

la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva”.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se presentan las siguientes conclusiones para cada una de sus preguntas:

### Pregunta 1

Con relación a los activos que fueron reconocidos como propiedades planta y equipo, en los saldos iniciales a 1 de enero de 2018 y sobre los cuales pregunta: “¿Si se realiza un ajuste a ese umbral determinado inicialmente, es necesario reexpresar retroactivamente los estados financieros ya emitidos por este Ente de Control?, se concluye:

De conformidad con el numeral 4.2 Cambios de una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el valor residual y la vida útil.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambiarse, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de un activo, lo que en consecuencia podría incurrir en cambios en el consumo de los beneficios económicos del mismo. Esto conlleva a un cambio que se aplicará de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

En este sentido, dado que el umbral de materialidad para el reconocimiento de los bienes está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas del informe financiero de una entidad, el mismo deberá ser tratado como una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina dicho valor incorporan cierto grado de incertidumbre, condiciones que pueden cambiar en periodos posteriores.

Por lo tanto, los efectos que se deriven de un cambio en el umbral de materialidad como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, se aplicarán de manera

prospectiva, aplicando el numeral 4.2 Cambios en las estimaciones contables de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, con la aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades deben medir sus propiedades, planta y equipo con posterioridad al reconocimiento inicial, al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro si la hubiere.

Respecto a lo anterior, la entidad no deberá hacer ajuste al valor inicialmente reconocido, a menos que se trate de corregir un error en la medición inicial, caso en el cual la corregirá la información, tomando como referencia la opción de medición inicial elegida a 31 de diciembre de 2018, de acuerdo a las tres alternativas dadas en el Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y reconociendo el ajuste a los bienes dentro de la información financiera contra utilidades de ejercicios anteriores, en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, dando aplicación al numeral 4.3. Correcciones de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Adicionalmente, si el error de periodos anteriores es considerado material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de conformidad con lo establecido en citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

## Pregunta 2

Con relación a los interrogantes formulados en los literales a), b), y c) sobre el tratamiento contable de los bienes que se encuentran totalmente depreciados y que algunos de ellos continúan con potencial de servicio y por tanto la entidad desea utilizarlos por más tiempo, es preciso señalar que:

Cuando un activo se encuentre totalmente depreciado y aún tenga potencial de servicio, significa que la entidad ha omitido la aplicación de la norma, en lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio, de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo 1. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, para realizar el ajuste, la entidad procederá a la baja en cuentas de los activos con su respectiva depreciación, utilizando como contrapartida en cada registro la subcuenta respectiva de la de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en aplicación del numeral 4.3. Correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las normas antes mencionadas.

Alternamente debe medirlos por su costo de reposición y reconocerlos en las subcuentas y cuentas correspondientes de propiedades, planta y equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En la Medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime.

En adelante, la entidad deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Así mismo, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

De otra parte, con relación al literal d) donde pregunta si está permitido que después de la aplicación del Instructivo 02 de 2015 una Entidad de Gobierno utilice el método de revaluación para el reconocimiento de sus activos, es preciso reiterar que de acuerdo a los parámetros establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se realiza con base en el costo, el cual contempla el costo inicial menos la depreciación, y descontando las pérdidas por deterioro de valor, si las hubiere, es decir que no es viable contemplar una revaluación posterior a los activos.

Adicionalmente, es preciso señalar que Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000054701 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Inviabilidad de suspender temporalmente la depreciación de bienes que no se están utilizando por efectos de la pandemia de coronavirus (COVID 19) Ampliación de la vida útil de bienes cuyo valor por depreciar está próximo a agotarse, e inviabilidad de realizar un nuevo avalúo técnico para fijar una nueva vida útil Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados

Doctora  
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500038512 del día 13 de agosto del 2020 en la cual expone la siguiente consulta:

“(…)

En atención a las medidas tomadas por el Gobierno Nacional en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, decretado como consecuencia de la pandemia generada por el nuevo coronavirus COVID 19, han surgido las siguientes inquietudes en relación con las propiedades, planta y equipo administradas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público:

1. Si bien la entidad ha definido la aplicación del método de línea recta para la depreciación de sus propiedades, planta y equipo, y el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno establece que “La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento”, se podría, como medida excepcional, establecer la suspensión de la depreciación de aquellos bienes que con motivo del aislamiento preventivo obligatorio no se están siendo utilizados por la entidad, como es el caso de los elementos del gimnasio, algunos muebles y enseres, etc.?

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público mantiene bienes cuya vida útil finaliza en el mes de diciembre de 2020. Lo anterior, en razón a que en el momento que se fijó la vida útil (a finales de 2017, con motivo de la convergencia al Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno que empezó a regir desde el 1 de enero de 2018) se preveía que a finales de 2020 se daría por terminada su vida útil, y se realizarían los procesos de adquisición de los nuevos elementos que los reemplazarían.

Sin embargo, dada la situación coyuntural que se está presentando con motivo de la pandemia causada por el COVID 19, según la cual no es factible la adquisición de bienes por parte de las entidades públicas (vehículos, por ejemplo), de manera atenta se consulta:

- a) ¿Qué hacer en el caso de bienes cuyo saldo por depreciar está próximo a agotarse (5 meses), por lo que una posible ampliación de su vida útil implicaría efectuar registros de depreciación futura por valores muy pequeños?
- b) ¿En caso que se deprecien totalmente los bienes, es admisible la realización de un nuevo avalúo mediante el que se determine el nuevo costo de los mismos y se le fije una nueva vida útil, en virtud de las condiciones existentes? ¿Cuál sería el tratamiento contable?
- c) Si la opción planteada en el literal b) no es admisible, ¿cuál debería ser el tratamiento a seguir de los bienes que a diciembre 31 de 2020 se encontrarán totalmente depreciados, pero que se seguirán utilizando por lo menos durante la siguiente vigencia?
- d) ¿Cuál sería el tratamiento contable a seguir en caso que a la fecha ya existieren bienes totalmente depreciados?

Agradecemos su gentil atención y acostumbrada colaboración.

## CONSIDERACIONES

El anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, establece:

### “CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

##### 10.3. Medición posterior

(...)

19. Después del reconocimiento, las propiedades planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un período se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)” (Subrayado fuera del texto)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.  
(...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. (Subrayado fuera de texto)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada período contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...) (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

1) Suspensión temporal de la depreciación de activos que con motivo de la de la pandemia generada por el nuevo coronavirus COVID 19, han dejado de utilizarse.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 28 de la Norma de propiedades, planta y equipo, la depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo, se inicia cuando

el bien esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y se detendrá cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. En todo caso, cuando el activo esté sin utilizar, se haya retirado del uso activo o sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento la depreciación no cesará, salvo que el método de depreciación establecido por la entidad, este definido en función del uso, para lo cual, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Por lo anterior, si el método de depreciación establecido por la entidad para el bien inmueble no está definido por el uso que se le da al mismo, el activo continuará siendo objeto de depreciación. Igualmente, es de aclarar que la CGN no ha expedido norma alguna que reglamente una excepción a la suspensión de la depreciación por las causales mencionadas en la consulta.

2) Con relación a sus inquietudes planteadas en los literales: a), b) y c) me permito manifestar:

De conformidad con el numeral 4.2 Cambios de una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el valor residual y la vida útil.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambiarse, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de un activo, lo que en consecuencia podría incurrir en cambios en el consumo de los beneficios económicos del mismo. Esto conlleva a un cambio que se aplicará de forma prospectiva, afectando el resultado del período en el cual se efectúa el cambio y en los períodos futuros que afecte.

Atendiendo a lo señalado por el párrafo 29 de la Norma de propiedades, planta y equipo, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos debe revisarse como mínimo anualmente, para que cuando se presente un cambio significativo en las estimaciones previas, se realicen los ajustes pertinentes y los registros contables respectivos.

Por lo anterior, si bien el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo deben revisarse como mínimo al final del período contable,

ello no es óbice para que cuando se identifiquen cambios en los patrones de consumo de los mismos, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad al nuevo patrón de consumo.

Si la Entidad define que, con el cambio de estimación de la vida útil remanente, subsana el cambio en el patrón de consumo de la propiedad, planta y equipo, deberá determinar y reconocer una nueva alícuota de depreciación, teniendo en cuenta el valor en libros del activo en la fecha en la cual se efectúa el cambio, por el tiempo restante en que se consumirán los beneficios económicos restantes, con independencia del monto de la alícuota de depreciación a registrar sean muy pequeños.

Ahora bien, sobre si es admisible la realización de un avalúo técnico para determinar el costo de los bienes que se deprecien totalmente y se fije una nueva vida útil, es preciso señalar que los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

Por lo anterior, si la entidad estimó una vida útil de los bienes hasta el 2020, pero a esa fecha encuentra que su valor en libros es cero por cuanto están totalmente depreciados y los tiene que seguir utilizando, indica que aún le queda potencial de servicio. Por esta razón se advierte que hubo un error al haber omitido la revisión de vida útil de los bienes en el momento en que la entidad tuvo la información disponible. Por tanto, la entidad deberá corregir la información, efectuando el nuevo cálculo de la depreciación por el tiempo total que se estime que se consumirán la totalidad de los beneficios económicos, y proceder a reconocer los ajustes, dando aplicación a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para el efecto, la entidad deberá proceder a reversar el exceso del monto de la depreciación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste, y un débito a la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores si a ello hubiere lugar.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en citada norma, en tanto que,

de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Posteriormente, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

De otra parte, en relación a la pregunta expuesta en el literal d) sobre cuál sería el tratamiento contable a seguir en caso que a la fecha ya existieren bienes totalmente depreciados, deberá atenderse a alguna de las dos situaciones que se exponen a continuación:

se infiere que no tienen potencial de servicio y por lo tanto no cumplen con los criterios para mantenerlos reconocidos en la contabilidad, razón por la cual debe proceder a la baja en cuentas afectado el resultado del período, registrando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y alternamente se acredita la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir diferencia entre las partidas anteriores se cancelará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, para los bienes que se encuentran totalmente depreciados, pero aun prestan un servicio para la entidad, se deberá aplica lo señalado en la respuesta a los literales a), b) y c) de la segunda pregunta, desarrollada en el presente concepto.

Este concepto complementa el numeral 2 de las conclusiones desarrolladas en el concepto N° 20202000053981 del día 14 de septiembre del 2020, dirigido a la Contraloría Departamental del Casanare, en relación con el tratamiento contable de los bienes que se encuentran totalmente depreciados, continúan con potencial de servicio y la entidad debe seguir utilizándolos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100050311 DEL 21-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de avalúos realizados en el año 2019, pero cuya información se recibió en 2020, previo a la autorización de los estados financieros.

Doctor  
 URIEL RAMIREZ ALGECIRA  
 Profesional Especializado  
 Ministerio de Justicia y del Derecho  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040332, el día 21 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita el registro contable de los avalúos realizados por el Ministerio de Justicia y del Derecho en el mes de noviembre de 2019, teniendo en cuenta que el valor de los terrenos aumentó y el valor de las edificaciones disminuyó, atendiendo a los siguientes hechos:

La Contraloría General de la República, en auditoría a los estados financieros del año 2019, identificó que el Ministerio en el mes de Noviembre de 2019 contrató un servicio de avalúos de inmuebles; que incluyó entre otros, el Edificio de la Calle 53 N° 13-28 y la bodega ubicada en carrera 27 N° 15-85, que se encuentran registrados por valor de \$12.516.844.100 y \$769.576.500, respectivamente; los cuales se recibieron a satisfacción por parte del supervisor del contrato el 23 de diciembre de 2019. El avalúo presentó un deterioro de \$11.664.920.437, que no fue registrado contablemente a 31 de diciembre de 2019 en la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

De acuerdo con la Contraloría, esta situación se presenta por deficiencias en procedimientos y control interno, lo que incumple con lo establecido por la Resolución 533 de 2015 y afecta la realidad económica de la entidad, por lo cual, la cuenta 1695 está subestimada en \$11.664.920.437 y la cuenta 3110 sobrestimada.

Al respecto, el Ministerio responde que el avalúo fue objeto de ajuste respecto a la bodega ubicada en Paloquemao, amparados en la garantía única, solicitando así la actualización

correspondiente, lo que generó que la información definitiva se entregara con posterioridad al cierre del sistema utilizado por el área de almacén, lo que conllevó a que no se actualizará la información contable.

A pesar de ello, el Ministerio reveló el hecho en los estados financieros y advirtió que la actualización se realizaría en la vigencia 2020.

Respecto al edificio Citibank, ubicado en la Carrera 9 N° 12C-10, se suscribió contrato de comodato con la Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad y la no Repetición, con duración de 3 años y 7 meses, a partir de la firma del acta de entrega. Este bien no se encuentra reconocido, de conformidad con la doctrina contable, por lo que se dio de baja el activo y se registró en la cuenta de orden deudora 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Teniendo en cuenta que la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, las políticas contables del Ministerio, así como el recibido a satisfacción de los avalúos en el mes de diciembre, dado que el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente, más de lo que se esperaría por el paso del tiempo, el Ministerio debió proceder a reconocer el deterioro.

Así mismo, dado que el hecho se encuentra contemplado en el listado de hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste, según la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable y lo significativo de las variaciones, se debió efectuar el reconocimiento contable de los mismos.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

#### 4.1. Características fundamentales

##### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.



La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos.

La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

#### 4.2. Características de mejora

##### 4.2.2. Oportunidad

La oportunidad significa tener, a tiempo, información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de un periodo anterior.

(...)

##### 4.2.4. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

(...)

### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

#### 6.3.4. Medición de los activos

##### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

##### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

### 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

## 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

## 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

##### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

#### 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

5.2. Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

6. Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación.

7. Algunos de los eventos ocurridos después del periodo contable que indican condiciones surgidas después del periodo que no implican ajuste y que serán objeto de revelación debido a su materialidad son los siguientes: a) la reducción en el valor de mercado de las inversiones; b) la distribución de beneficios adicionales, directa o indirectamente a los participantes de programas de servicios a la comunidad; c) la adquisición o disposición de una controlada, o la subcontratación total o parcial de sus actividades; d) las compras o

disposiciones significativas de activos; e) la ocurrencia de siniestros; f) el anuncio o comienzo de reestructuraciones; g) la decisión de la liquidación o cese de actividades de la entidad; h) la introducción de una ley para condonar préstamos concedidos a entidades o particulares como parte de un programa; i) las variaciones importantes en los precios de los activos o en las tasas de cambio; j) el otorgamiento de garantías; y k) el inicio de litigios.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Para las circunstancias descritas en el contexto de su consulta, en el que se realiza un avalúo sobre activos no generadores de efectivo, que no necesariamente se ejecutan con el objeto de determinar el deterioro del valor de los activos, pero que permiten identificar la existencia del indicio de deterioro, descrito en el literal b) de las fuentes externas de información de los indicios de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, el cual consagra “Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal”, es necesario evaluar si el avalúo cumple con las definiciones de valor establecidas en el Marco Conceptual.

Así, una vez se identifique que existen indicios de deterioro sobre los activos, en primera instancia la entidad debió revisar o, de ser necesario, ajustar la vida útil remanente, el método de depreciación o amortización, o el valor residual. En caso de haber sido

insuficientes estas acciones, se debió proceder a determinar el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, dando prioridad al valor de mercado menos costos de disposición.

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, el valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, y el costo de reposición es la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. En este sentido, si el avalúo realizado garantiza la definición de alguno o ambos valores, este pudo haber sido utilizado para determinar el deterioro del valor.

Posteriormente, la pérdida por deterioro del valor de los activos correspondería entonces, al mayor valor en libros frente al valor estimado, el cual se reconoce mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registraría pérdida alguna.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior, es menester manifestar que el Marco Conceptual tiene un valor normativo superior a la regulación que de él se deriva, por lo cual es imperativo su cumplimiento, así que la información financiera deberá, entre otros, cumplir con las características cualitativas de la información financiera y los principios de contabilidad pública, lo que confluente en que la información financiera debe ser, entre otros, relevante, es decir, que es capaz de influir en las decisiones de los usuarios; debe cumplir con la característica de representación fiel, es decir, la información financiera debe reflejar fielmente los hechos económicos; debe ser oportuna, es decir, está disponible a tiempo, lo que influye en la toma de decisiones; y debe ser comparable, al permitir identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas.

Al respecto, la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable señala que los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable, que se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros que corresponde al 31 de diciembre, y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, que es la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tienen conocimiento de los mismos.



Atendiendo al tipo de evento que se presente, se efectuará un ajuste o no a los estados financieros, así pues, cuando sobre un hecho que proporcione evidencia de condiciones existentes al final del periodo contable, la entidad deberá ajustar los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste. Dentro de estos eventos se encuentran, entre otros, la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; y el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

En consecuencia, para el caso particular, si bien el avalúo fue entregado con posterioridad al 31 de diciembre de 2019, pero los estados financieros no habían sido autorizados, dado que el avalúo correspondía a información disponible durante el año 2019, era pertinente que el reconocimiento del deterioro del valor de los activos se reconociera en los estados financieros del Ministerio del año 2019.

Realizadas las anteriores aclaraciones, el reconocimiento del deterioro del valor corresponderá, entonces, a un error por omisión, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados, por la inadvertencia o mala interpretación de hechos y cuya corrección se efectuará mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, como se establece el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error la Entidad deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100050411 DEL 22-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados

Doctora  
KAREN MELISA SALCEDO LÓPEZ  
Tesorera General  
Contraloría Municipal de Tunja  
Tunja, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041362, el día 28 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría Municipal de Tunja posee a la fecha muebles y enseres cuya vida útil se agotará el 31 de diciembre de 2020. dichos (sic) activos continuarán en uso, ¿ que(sic) procedimiento contable debo seguir para reflejar este hecho? ¿cuáles serían los registros contables a realizar?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, establece:

“CAPÍTULO I: ACTIVOS  
(...)”

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO  
(...)”

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el numeral 4.2 cambios de una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que,

dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, si no solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el valor residual y la vida útil.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambiarse, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afecten el valor en libros de un activo, lo que en consecuencia podría incurrir en cambios en el consumo de los beneficios económicos del mismo. Esto con lleva a un cambio que se aplicará de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

Atendiendo a lo señalado en el párrafo 29 de la norma de propiedades, planta y equipo, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos debe revisarse como mínimo anualmente, para que cuando se presente un cambio significativo en las estimaciones previas, se realicen los ajustes pertinentes y los registros contables respectivos.

Por lo anterior, si bien el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo deben revisarse como mínimo al final del periodo contable, ellos no es óbice para que cuando se identifiquen cambios en los patrones de consumo de los mismos, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad al nuevo patrón de consumo.

Si la Entidad define que, con el cambio de estimación de la vida útil remanente, subsana el cambio en el patrón de consumo de la propiedad, planta y equipo, deberá determinar y reconocer una nueva alícuota de depreciación, teniendo en cuenta el valor en libros del activo en la fecha en la cual se efectúa el cambio, por el tiempo restante en que se consumirán los beneficios económicos restantes, con independencia del monto de la alícuota de depreciación a registrar sean muy pequeños.

Por lo antes expuesto, la entidad puede estar presentando alguna de las siguientes situaciones:

a) Que en años anteriores revisó como mínimo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, al término de cada periodo contable, determinando que las alícuotas se encontraban correctamente determinadas y si existió un cambio significativo en estas variables lo ajustó para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Adicionalmente, en el año 2020 los muebles y enseres presentaron condiciones que aumentan la vida útil y su capacidad de prestar beneficios económicos futuros,

situación que conlleva a la entidad a no tener errores en los estados financieros, sino tratarse de un nuevo acontecimiento que deberá manejarse de forma prospectiva.

b) Que no se hayan revisado durante años anteriores el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos y por lo tanto se reconoció una mayor cuota de depreciación. La entidad deberá corregir la información, efectuando el nuevo cálculo de la depreciación por el tiempo total que se estime que se consumirán la totalidad de los beneficios económicos y proceder a reconocer los ajustes, dando aplicación a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y depreciar a futuro aplicando los nuevos parámetros.

Para el efecto, la Entidad deberá proceder a reversar el exceso del monto depreciación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste y un crédito a la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores si a ello hubiere lugar.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Posteriormente, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055271 DEL 02-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Soportes contables que respaldan la baja en cuentas de activos que ya cumplieron su vida útil

Doctor  
ELIECER GIRON TUMAY  
Contador Público Externo  
Municipio de Paz de Ariporo  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041272, el día 9 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta si para dar de baja unas propiedades planta y equipo que ya cumplieron su vida útil, el informe de avalúo comercial realizado por un perito puede servir como soporte y prueba para realizar este proceso, o es necesario llevar a cabo un estudio técnico para determinar el valor y estado de los equipos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En relación con Propiedades, Planta y Equipo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

**“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****10.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la

inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de



información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Conforme a lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

Es pertinente aclarar que para proceder a la baja en cuentas de propiedades, planta y equipo basta con que la entidad soporte, por medio de evidencia de tipo administrativa, que se ha hecho disposición del elemento o no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, toda vez que la regulación no exige para estos efectos estudios técnicos ni avalúos comerciales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100051151 DEL 03-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de dos inmuebles considerados obras inconclusas y documento soporte para efectuar la reclasificación de estos activos

Doctora  
 NOHORA AHIGSA MARTINEZ MARTINEZ  
 Coordinadora Grupo de contabilidad  
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041432, el día 28 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre correcta clasificación de dos inmuebles considerados obras inconclusas con base en los siguientes hechos, así como también solicita indicación respecto al documento soporte idóneo para efectuar la reclasificación de estos activos:

“1. ANTECEDENTE Y ESTADO ACTUAL DE CONSTRUCCION DE CASAS EN TERRENOS DE PROPIEDAD DEL MINCIT, inmuebles carrera 15 y carrera 16 Teusaquillo (Centro de Pensamiento / Biblioteca)

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la Fiduciaria Fiducoldex S.A. como administradora del Patrimonio Autónomo Procolombia (Cuyo Fideicomitente es el mismo Ministerio) suscribieron el Convenio No. 183 de 2011, cuyo objeto consiste en: “aunar esfuerzos entre las partes para la organización de un centro de negociaciones comerciales internacionales, ruedas de negocios, seminarios, conversatorios, capacitaciones e investigaciones en torno a la promoción del sector externo de la economía, el fortalecimiento de la competitividad y productividad del país, el desarrollo de los instrumentos de apoyo a la oferta exportable y en general, a la formulación de las políticas de desarrollo económico y social, de la industria, la micro, pequeña y mediana empresa, el comercio exterior de bienes, servicios y tecnología, y el fomento de la inversión extranjera, el comercio interno, y el turismo” (se anexa)

De conformidad con las obligaciones del Convenio, Fiducoldex -Procolombia procedió a realizar los respectivos contratos para el diseño, remodelación, adecuación y construcción

del Centro de Negociaciones Comerciales Internacionales (Centro de Pensamiento / Biblioteca) al igual que la interventoría de los mismos.

NÚMERO CONTRATO Y RAZÓN SOCIAL	OBJETO	VIGENCIA
062/2012 CONSTRUCTORA SIGMA LTDA	Diseño, remodelación y adecuación bajo la modalidad llave en mano del centro de negociaciones comerciales del Sector de Comercio, Industria y Turismo. Ubicado en la carrera 15 No 31B-49	30/11/2015
004/2017 CONSORCIO PROCOLOMBIA 2016	Realizar bajo la modalidad "llave en mano" sin formula de reajuste, construcción y remodelación de la segunda fase del Centro de Negociaciones comerciales del Sector Comercio, Industria y Turismo-Obras en el Inmueble ubicado en la Carrera 16 No. 31 A 46.	06/04/2018
072/2014 PROYECTAR RJR LTDA	Prestación de servicios de interventoría para adelantar las actividades de vigilancia, control y seguimiento de los contratos 062/2012 y 004/2017	30/04/2018

Para el inmueble ubicado en la Carrera 15 No. 31 B-49, denominado Centro de Pensamiento, se suscribió "Acta de Entrega", entre Fiducoldex-Procolombia y el Mincit, el día 12 de noviembre de 2015, en esta Acta se detalla que el Mincit recibe este inmueble con pendientes a cargo de la Constructora Sigma Ltda.

Cabe aclarar que a la entrega física del mencionado inmueble no se entregaron planos ni documentos técnicos, ni certificación RETIE, ni ningún tipo de información técnica relativa a la construcción del mismo.

En consecuencia, desde la suscripción del Acta de Entrega hasta la fecha se han realizado múltiples adecuaciones y/o reparaciones por parte de Fiducoldex-Procolombia y el Contratista Sigma Ltda; igualmente en la vigencia 2019 se usó este inmueble para algunos eventos habilitados en el Reglamento de Funcionamiento del mismo; para la vigencia 2020 no se ha realizado ningún uso del Inmueble.

Para el inmueble ubicado en la Carrera 16 No. 31 A-46, denominado Biblioteca, a la fecha NO se ha suscrito "Acta de Entrega" entre Fiducoldex-Procolombia y el Ministerio, por lo que continúa el proceso de terminación de las obras pendientes por parte de Fiducoldex.

En consecuencia, a la fecha no se ha dado el uso estipulado en el convenio suscrito.

En consideración a las múltiples observaciones técnicas evidenciadas en las dos edificaciones (Centro de Pensamiento y Biblioteca) lo cual han impedido su uso continuo (Centro de Pensamiento) o iniciar su uso (Biblioteca) para los fines establecidos en el Convenio, Fiducoldex -Procolombia procedió a contratar una consultoría para realizar el diagnóstico integral que permitiera identificar, analizar y evaluar la situación actual del proceso constructivo del Proyecto con el fin de establecer de manera clara y precisa el estado actual de los inmuebles y las acciones que desde el punto de vista técnico deberán ser desplegadas con el objeto de sanear las posibles deficiencias del proyecto, determinando los costos y tiempo, que arrojaría poner los a punto para lo que inicialmente se tenían previstos.

Como resultado de este estudio, los patólogos concluyeron que existen graves deficiencias técnicas incluyendo daños eléctricos y estructurales significativos, incluso planteando la opción de demolición y el no uso de las edificaciones.

El consultor G Y H CONSTRUCTORES (Estudio de Patología), en su informe final del diagnóstico estructural presentado el 22 de mayo de 2020 recomendó:

“(…) Teniendo en cuenta la información reportada para ambos predios, se considera indispensable que los predios sean desalojados de manera inmediata. No se recomienda su uso, inclusive con poco personal, teniendo en cuenta que ante un evento sísmico podrían tener una respuesta estructural desfavorable. No se puede decir, con los resultados encontrados y la inspección visual realizada, que estén en un riesgo inminente de ruina; pero tampoco se puede garantizar que se comporten de manera favorable ante un sismo.”

Finalmente es claro que para el inmueble ubicado en la Carrera 15 No. 31 B-49, denominado Centro de Pensamiento, desde el 22 de mayo de 2020 no se ha autorizado realizar ningún uso del mismo y para el inmueble ubicado en la Carrera 16 No. 31 A-46, denominado Biblioteca, no existe Acta de Entrega entre Fiducoldex -Procolombia y el Mincit y hasta la fecha no se ha realizado ningún uso público del mismo.

Fiducoldex-Procolombia en su calidad de contratante de las edificaciones se encuentra adelantando los trámites de reclamación ante las aseguradoras con el propósito de hacer efectivas las pólizas constituidas por los contratistas y adelantando procesos de demanda contra los contratistas y la interventoría.

Es de aclarar que las dos casas son de propiedad el 50% del Mincit y el otro 50% de Fiducoldex -Procolombia y están debidamente registradas en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

## 2. ANTECEDENTE DE REGISTRO CONTABLE de los inmuebles carrera 15 y carrera 16 Teusaquillo (Centro de Pensamiento / Biblioteca)

2.1. Los terrenos son 100% propiedad del Mincit y como tal están reconocidos hasta la fecha en propiedad panta y equipo. Cuenta contable 1605-Terrenos

2.2. Antes del convenio 183 de 2011, las casas estaban reconocidas como edificaciones al 100%. Cuenta contable 1640-Edificaciones

2.3. En el año 2013 se dio de baja las casas por demolición -cuentas de orden -activos retirados cuenta 8315

2.4. En el año 2014 se reconoció la construcción del 50% de una casa, la de carrera 15 como construcciones en curso 50% valor Mincit y el otro 50% Fiducoldex -PA Procolombia. Cuenta contable 1615 -construcciones en curso y se canceló el correspondiente valor en cuentas de orden activos retirados cuenta 8315.

2.5. Al cierre de la vigencia 2016 la casa de la carrera 15 se trasladó de construcciones en curso -cuenta contable 1615 a cuenta contable 1640 -edificaciones según acta de entrega de obra recibida y se dio inicio a la depreciación

2.6. Al cierre de la vigencia 2018, la casa de la carrera 16 se reconoció como construcciones en curso cuenta contable 1615 y se canceló el correspondiente valor en cuentas de orden - activos retirados cuenta 8315

2.7. Al cierre de la vigencia 2019, la casa de la carrera 16 se trasladó de construcciones en curso-cuenta contable 1615 a cuenta contable 1640 como edificaciones pendientes de legalizar, por no tener el acta de entrega de obra. (esta edificación no se le ha realizado depreciación)

2.8. En agosto de 2020 conocimos el informe final del diagnóstico estructural presentado el 22 de mayo de 2020, (no se ha calculado deterioro si hay lugar)

2.9. La Contraloría General de la Republica en auditoría realizada a los estados financieros de la vigencia 2019 de éste Ministerio, observó diferencia de saldos de dichas casas entre Procolombia y Mincit.

2.10. En plan de mejoramiento se estableció como meta realizar conciliación de saldos entre las dos entidades, para unificar los valores a reflejar en cada estado financiero.

2.11. En dichas reuniones encontramos diferencia de cuentas contables por reconocimiento de dichas casas, con discusiones de criterio contable, ya que Fiducoldex Procolombia, tiene reconocidas las dos casas como terminadas, en uso y con su correspondiente depreciación.

### 3. Ley 2020 de 2020

El artículo 3° de la Ley 2020 de 2020, creó "el Registro Nacional de Obras Civiles Inconclusas, bajo la dirección y coordinación de la Dirección de Información, Análisis y Reacción Inmediata de la Contraloría General de la República, el 'cual contendrá el inventario actualizado de obras civiles inconclusas y estará compuesto por la información reportada por las entidades estatales del orden nacional, departamental, municipal, distrital y demás órdenes institucionales, sobre las obras civiles inconclusas de su jurisdicción, o la información obtenida por la Contraloría General de la República sobre el particular"

Dicho registro se rendirá a través del Sistema de Rendición Electrónico de la Cuenta e Informes y Otra Información (SIRECI) aplicativo de la Contraloría General de la República con el formato M-71, en el cual este Ministerio reportara estas dos obras inconclusas y/o terminadas que no están en funcionamiento."

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 2020 de 2020, por medio de la cual se crea el Registro Nacional de Obras Civiles Inconclusas de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones, señala:

"ARTÍCULO 2°, Definiciones, Para efectos de la presente ley, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

a) Obra Civil Inconclusa: Construcción, mantenimiento, instalación o realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago, que un (1) año después de vencido el término de liquidación contractual, no haya concluido de manera satisfactoria para el interés general o el definido por la entidad estatal contratante, o no esté prestando el servicio para el cual fue contratada. Cuando la obra civil no haya concluido de manera satisfactoria por causas que no sean imputables al contratista, un comité técnico, designado por el representante legal de la entidad contratante, definirá si efectivamente corresponde a una obra civil inconclusa." (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

### "10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o

para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

## 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los

costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.



30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 2-El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3-El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.
- 2-El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3-El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción.

(...)

1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio.
- 2-El valor de las propiedades, planta y equipo dadas de baja por destrucción u otras causas.

#### 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.

##### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente.
- 2-El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en una transacción sin contraprestación.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio.
- 2-El valor de las propiedades, planta y equipo enajenadas o transferidas.
- 3-El valor de las propiedades, planta y equipo dadas de baja por destrucción u otras causas.

#### 1640-EDIFICACIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

##### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El costo de las construcciones adquiridas.
- 2-El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 3-El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4-El valor de las mejoras.
- 5-El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las edificaciones enajenadas.
- 2-El valor de las edificaciones entregadas en una transacción sin contraprestación.
- 3-El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las edificaciones adquiridas.

El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos. Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en

documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocerán como propiedades, planta y equipo, entre otros los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios, cuya medición inicial comprende todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Es pertinente precisar que la entidad reconocerá en su contabilidad las edificaciones una vez ostente el control de estas, con independencia del momento en que se obtenga su titularidad, dado que, si bien en algunas circunstancias el control del recurso es concomitante con su titularidad jurídica, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y, por consiguiente, el control de este.

Para el caso de los bienes inmuebles, producto del Convenio No. 183 de 2011 suscrito entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Fiducoldex Proexport Colombia, durante el proceso de construcción debieron ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta el momento en que estuvieran en las condiciones de operar de la forma prevista por la

administración de la entidad. En ese sentido si aún el inmueble no se encuentra disponible para su uso deberá permanecer clasificado como una Construcción en curso.

Al trasladar el activo a la subcuenta 164001-Edificios y casas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, la entidad está asumiendo que el activo ya está terminado y se encuentra en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y en consecuencia, al estar disponible para su uso, deberá comenzar a depreciarse y será objeto de estimaciones de deterioro. En cuanto a la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, su reconocimiento es aplicable para aquellos bienes por los cuales se adelantan acciones jurídicas con el propósito de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo.

Ahora bien, si la entidad ha determinado que, luego de haber sido puesto en uso el activo, este es objeto de reparaciones, debe reclasificar el inmueble a la subcuenta 163601-Edificaciones de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO. O, si por características o circunstancias especiales diferentes a encontrarse en reparación o mantenimiento, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reconocer en la subcuenta 163703-Edificaciones de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Cabe resaltar que, si después de determinar que está disponible para su uso, el activo está sin utilizar, se ha retirado del uso, o ha sido objeto de reparaciones y mantenimiento, la depreciación no cesará. La finalización de la depreciación ocurre cuando el valor residual del activo supera su valor en libros o cuando se produce la baja en cuentas, es decir, cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Si no se realizó el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo de conformidad con los lineamientos planteados, deberá corregirse el error atendiendo a la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Por otro lado, conforme a lo establecido en la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100051201 DEL 03-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los menores valores originados en los avalúos realizados en el año 2020, respecto al avalúo del año 2016.

Doctora  
MARIA ANDREA AGUDELO TORRES  
Subdirectora Administrativa y Financiera  
Comisión Reguladora de Agua Potable y Saneamiento Básico  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042442, el día 8 de octubre de 2020, mediante la cual solicita:

“La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) de cara al cierre del año contable 2020, tiene una inquietud en relación con el registro contable ante la existencia de nuevo avalúo de inmueble propiedad de esta Unidad Administrativa Especial. En este sentido, muy amablemente acudimos a su despacho con el fin de poder conocer el concepto de la Contaduría en relación con la siguiente situación:

En el año 2018 la Comisión para la determinación de los saldos iniciales y de la nueva vida útil de su inmueble registró contablemente los valores arrojados en el avalúo realizado en el 2016. Lo anterior, se dio conforme al nuevo marco normativo para entidades de Gobierno reglamentado mediante Resolución 533 de 2015 modificada por la Resolución 693 de 2016 emitida por la Contaduría General de la Nación.

Para el año 2020, y conforme a unas necesidades puntuales que en su momento tenía la Comisión se realizó un nuevo avalúo comercial de estos bienes inmuebles propiedad de la CRA. Este avalúo arrojó como resultado un menor valor por \$517.256.333, respecto al referente de avalúo que se tenía del año 2016.

Teniendo en cuenta lo descrito, muy amablemente agradecemos su concepto en relación con los siguientes interrogantes:

- ¿El menor valor debe ser reconocido contablemente? ¿El mismo se consideraría como un deterioro?
- En caso de tener que ser reconocido el menor valor, ¿cuál es la dinámica contable y las subcuentas que se deben utilizar?
- ¿Se debe determinar una nueva vida útil para los inmuebles por el avalúo realizado en el 2020?
- ¿Deben ser actualizados los estados financieros en el nuevo menor valor, considerando que el hecho es evidente y que se encuentra respaldado con el documento entregado por la firma evaluadora?
- ¿Cuál es el impacto que esta menor actualización de inmuebles tendría en los estados financieros?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establecía:

#### “6.3.4.7. Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad.

El valor en uso es aplicable a los activos generadores de efectivo y refleja el valor que puede obtenerse de un activo a través de su operación y de su disposición al final de la vida útil.

Los activos que se emplean en actividades de generación de efectivo, con frecuencia, proporcionan flujos de efectivo conjuntamente con otros activos. En tales casos, el valor en uso solo puede estimarse al calcular el valor presente de los flujos de efectivo de un grupo de activos.” (Subarayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

## “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

#### 6.3.4. Bases de medición de activos

##### 6.3.4.4. Costo de reposición

104. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

105. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

##### 6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.

##### 6.3.4.6. Valor presente

110. El valor presente corresponde al valor que resulta de descontar los flujos futuros de efectivo que se espera genere el activo durante el curso normal de las actividades de la entidad. Los flujos futuros descontados pueden ser flujos netos de entradas o salidas de efectivo, en tal caso el valor presente corresponde a un valor presente neto. El valor presente es un valor de salida, no observable y específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

## 19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto,

refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

#### 19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

#### 19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

#### 8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

(...)

### 19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

13. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, mantenido con el objetivo fundamental de generar un rendimiento de mercado, que genera entradas de efectivo por su uso continuado a favor de la entidad, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

(...)

## 20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

## 20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

## 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(...)

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

## 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Para las circunstancias descritas en el contexto de su consulta, en el que se realiza un avalúo comercial en el 2020 a bienes inmuebles de propiedad de la Comisión, que no necesariamente se ejecutan con el objeto de determinar el deterioro del valor de los activos, pero que permiten identificar la existencia del indicio de deterioro, descrito en el literal b) de las fuentes externas de información de los indicios de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo y el literal a) de las fuentes externas de información de los indicios de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, que consagra “Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal”, es necesario evaluar si el avalúo cumple con las definiciones de valor establecidas en el Marco Conceptual.

Así, una vez se identifique que existen indicios de deterioro sobre los activos, en primera instancia la entidad debe revisar o, de ser necesario, ajustar la vida útil remanente, el método de depreciación o amortización, o el valor residual. En caso de haber sido insuficientes estas acciones, se debe proceder a determinar el valor del servicio recuperable de un activo no generador de efectivo, el cual corresponde al mayor entre el valor de



mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, dando prioridad al valor de mercado menos costos de disposición; o el valor recuperable de un activo generador de efectivo, que será el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, este último entendido como el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Ahora bien, teniendo en cuenta la fecha en la cual se realiza el mencionado avalúo, se atenderán a las definiciones señaladas en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, teniendo en cuenta que el mismo fue modificado por medio de la Resolución 167 de 2020, el 14 de octubre de 2020. Por lo tanto, si el avalúo corresponde a un periodo anterior a la fecha modificación de este documento, el mismo deberá atender a las definiciones de el valor de mercado, que es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua; el costo de reposición, que es la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este; y el valor en uso, que equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil.

Si por el contrario, el avalúo corresponde a una fecha posterior a la modificación del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, el mismo deberá atender a las definiciones de el valor de mercado, que corresponde al valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua; el costo de reposición que es la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este; y al valor presente que es el resultante de descontar los flujos futuros de efectivo que se espera genere el activo durante el curso normal de las actividades de la entidad.

En este sentido, si el avalúo realizado garantiza la definición de los valores mencionados en el párrafo anterior, este podrá ser utilizado para la determinación del deterioro del valor.

Posteriormente, la pérdida por deterioro del valor de los activos correspondería entonces, al mayor valor en libros frente al valor estimado, y no frente a las diferencias entre avalúos, que procederá a reconocerse mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor recuperable o el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registraría pérdida alguna.

Adicionalmente, es menester manifestar que con posterioridad al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, ajustar para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100051601 DEL 06-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los derechos de autor adquiridos Costo de los softwares generados internamente Tratamiento contable de los bienes inmuebles usados para prestar servicios de forma gratuita.

Señor(a)  
andres.basabe80@  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201400045052, el día 23 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Sobre las Normas para el Reconocimiento, Medición de las entidades Públicas de Gobierno existen algunos conceptos que no veo claros quisiera solicitar su colaboración para determinar los siguiente: 1) Los derechos de autor sobre documentos que salen producto de los contratos deben ser reconocidos en la contabilidad?, de ser así como determino el costo del mismo y que manejo le daría en su medición posterior, 2) En cuanto a los activos intangibles como software generados internamente al sacar la proyección de horas hombre debería tener en cuenta los patronales? de ser así activaría la parte de los patronales que corresponde a los ingenieros que trabajaron en dicho desarrollo, que pasaría con las operaciones recíprocas con el SENA e ICBF. 3) En el caso de que se tengan activos como casas que no son utilizados para propósitos administrativos si no que se utilizan para prestar un servicio a la comunidad a un costo 0 se deberían tomar como propiedad planta y equipo o como inventario, cuál sería el manejo de estos activos. ...”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Que el numeral 15.1. Reconocimiento de la norma de Activos Intangibles de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

### “15. ACTIVOS INTANGIBLES

#### 15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 21 del numeral 15.2.2. Activos intangibles generados internamente de la norma de Activos Intangibles de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“15.2.2. Activos intangibles generados internamente

(...)

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de

patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 1 del numeral 10.1. Reconocimiento de la norma de Propiedades, Planta y Equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

### 1. Reconocimiento de los derechos de autor adquiridos:

Los derechos de autor adquiridos se reconocerán como activos intangibles, siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento definidos en la norma de Activos Intangibles, esto es que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, siempre que cuente con una medición fiable del costo del derecho de autor adquirido, no se espera vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé que la vida útil sea por un periodo mayor a un año.

La entidad debe tener en cuenta que un activo intangible es identificable cuando cumple con alguna de las siguientes condiciones: i) cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación, o ii) cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

En ese sentido, considerando lo establecido en la norma de Activos Intangibles, la entidad debe definir si los derechos de autor adquiridos cumplen con los criterios de reconocimiento como activos intangibles a partir de juicios profesionales. De comprobar que se debe reconocer como activos intangibles, aplicará los criterios de medición inicial y posterior definidos en la norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

## 2. Costo de los softwares generados internamente:

En cuanto a los softwares generados internamente, la norma de Activos Intangibles señala que no se reconocerán como activos, salvo sean producto de una fase de desarrollo. En ese sentido, los desembolsos de la fase de desarrollo se reconocerán como parte del costo del activo intangible siempre que la entidad pueda demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios a la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, los cuales comprenderán, entre otros, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, incluyendo los aportes sobre la nómina que se destinan al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), a la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y a escuelas industriales e institutos técnicos.

Respecto a las operaciones recíprocas, se precisa que los aportes sobre la nómina reconocidos como parte del costo del activo intangible no son objeto de reporte como recíprocas, toda vez que no existe correspondencia entre la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES con las subcuentas y cuentas del resultado donde entidades como el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) reconocen el valor de los ingresos creados por disposiciones legales, originados en pagos obligatorios sobre la nómina de entidades públicas o privadas.

### 3. Reconocimiento de los bienes inmuebles usados para prestar servicios a la comunidad de forma gratuita:

Las entidades reconocerán como propiedades, planta y equipo los bienes inmuebles empleados para la producción o suministro de bienes o para la prestación de servicios, ya sea suministrados en forma gratuita o a precios de no mercado, o en condiciones de mercado, siempre que no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100052601 DEL 09-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuenta de vehículos, que se encuentran abandonados.

Doctora  
 ESPERANZA MORENO ARÉVALO  
 Subdirección Administrativa y Financiera  
 Grupo de Gestión de Bienes e Inventarios  
 Ministerio del Interior  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010046332, el día 28 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio del interior(sic) a través de la Dirección de Derechos humanos(sic) Manejo(sic) dentro de la vigencia 2004, a 2012 vehículos para la protección de algunos personajes públicos, dichos vehículos fueron abandonados por dichas personas, a la fecha están a nombre del ministerio y se requieren dar de baja, me podrian(sic) colaborar informandome(sic) de acuerdo con el Marco Normativo vigente como se podría dar de baja dicho vehículos o cuál es el procedimiento para darlos de baja tanto de los estados financieros, de los inventarios y cancelar la matrículas respectivas?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características

fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

En el numeral 3.2.4 *ibídem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

#### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

#### “3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

32. El costo de las inspecciones generales necesarias para que el activo continúe operando se incorporará como mayor valor del elemento asociado, previa baja en cuentas del valor en libros de cualquier inspección anteriormente capitalizada. Esto se realizará con independencia de que el costo de la inspección previa se haya identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se haya adquirido o construido dicha partida. De ser necesario, se utilizará el costo estimado de una inspección similar futura como indicador del costo que el componente de inspección tenía cuando la partida fue adquirida o construida.

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En atención a que el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la entidad debe contar con manuales de políticas contables, acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en los que se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, la entidad es quien debe establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja en cuentas de los bienes que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos.

Lo anterior, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y en el anexo de la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, en procura de garantizar la sostenibilidad

de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable expedida por la CGN, en caso de que un bien de propiedades, planta y equipo deje de cumplir la condición de activo para la entidad, porque de este no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, ya sea por deterioro, obsolescencia u otro factor, se deberá determinar si existe o no diferencia entre el valor inicialmente reconocido y la suma del deterioro del valor acumulado y la depreciación acumulada.

En este sentido, en caso de que el valor inicialmente reconocido sea mayor a la suma de su deterioro y depreciación, se acreditará el valor del activo inicialmente reconocido, se debitarán los valores registrados por deterioro y depreciación acumulados y se afectará la diferencia entre estos valores mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Respecto del proceso de la cancelación de la matrícula de los vehículos, la CGN se permite manifestar que esta es una actividad netamente administrativa y que por lo tanto no se pronunciará al respecto, pues esta labor deberá adelantarse conforme a lo dispuesto por las autoridades de tránsito respectivas.

El anterior procedimiento tiene efectos meramente contables y no se contrapone a las investigaciones de orden fiscal, disciplinario o de otro orden, según la regulación que sea aplicable al evento ocurrido.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100053091 DEL 11-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados y en uso

Doctora  
ADRIANA MARIA ARREDONDO RESTREPO  
Profesional Universitario  
Contraloría Municipal Envigado  
Envigado, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010044032, el día 19 de octubre de 2020, mediante la cual pregunta cuál es el tratamiento contable cuando en la contabilidad de una Entidad de Gobierno que tiene registrados vehículos que se encuentran totalmente depreciados y aún están prestando el servicio.

En los siguientes términos, se atiende la consulta:

**CONSIDERACIONES**

El anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno, establece:

“CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 4 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

#### 4.2. Cambios en una estimación contable

5. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

#### 4.3. Corrección de errores



21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el numeral 4.2 cambios de una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, si no solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el valor residual y la vida útil.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambiarse, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afecten el valor en libros de un activo, lo que en

consecuencia podría incurrir en cambios en el consumo de los beneficios económicos del mismo. Esto con lleva a un cambio que se aplicará de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

Atendiendo a lo señalado en el párrafo 29 de la norma de propiedades, planta y equipo, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos debe revisarse como mínimo anualmente, para que cuando se presente un cambio significativo en las estimaciones previas, se realicen los ajustes pertinentes y los registros contables respectivos.

Por lo anterior, si bien el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo deben revisarse como mínimo al final del periodo contable, ellos no es óbice para que cuando se identifiquen cambios en los patrones de consumo de los mismos, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad al nuevo patrón de consumo.

Si la Entidad define que, con el cambio de estimación de la vida útil remanente, subsana el cambio en el patrón de consumo de la propiedad, planta y equipo, deberá determinar y reconocer una nueva alícuota de depreciación, teniendo en cuenta el valor en libros del activo en la fecha en la cual se efectúa el cambio, por el tiempo restante en que se consumirán los beneficios económicos restantes.

Por lo antes expuesto, la entidad puede estar presentando alguna de las siguientes situaciones:

a) Que en años anteriores revisó como mínimo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, al término de cada periodo contable, determinando que las alícuotas se encontraban correctamente determinadas y si existió un cambio significativo en estas variables lo ajustó para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, que los vehículos actualmente presentan condiciones que aumentan la vida útil y su capacidad de prestar beneficios económicos futuros, situación que conlleva a la entidad a no tener errores en los estados financieros, sino tratarse de un nuevo acontecimiento que deberá manejarse de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

b) Que no se hayan revisado durante años anteriores el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos y por lo tanto se reconoció una mayor cuota de depreciación. La entidad deberá corregir la información, efectuando el nuevo cálculo de la

depreciación por el tiempo total que se estime que se consumirán la totalidad de los beneficios económicos y proceder a reconocer los ajustes, dando aplicación al numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, y depreciar a futuro aplicando los nuevos parámetros.

Para el efecto, la Entidad deberá proceder a reversar el exceso del monto depreciación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste y un crédito a la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores si a ello hubiere lugar.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Posteriormente, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100067331 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

Doctor  
DARIO GUAIDIA AMEZQUITA  
Jefe de Contabilidad  
Secretaría Distrital de Salud  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052312, el día 27 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19; entregó al Fondo Financiero Distrital de Salud, entidad que aplica el Nuevo Marco Normativo Para Entidades de Gobierno; ventiladores, con el fin de hacer entrega y uso de los mismos, por parte de las entidades prestadoras de salud del Distrito y algunas privadas.

Mediante la Resolución 846 de 2020, “Por la cual establece los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”.

(...)

Derivado de lo anterior, el Fondo Financiero Distrital de Salud, realiza contratos de comodato precario con las entidades prestadoras de salud públicas y privadas, en la que hace entrega de los ventiladores con un plazo establecido de tres años para que estas entidades retornen el bien al FFDS, sin embargo, la figura de comodato precario hace que el FFDS pueda solicitar el retorno del bien antes del plazo establecido si necesita transferir los elementos a otra entidad prestadora de salud, no obstante, el fin de esta entrega, es que los ventiladores se usen en las entidades prestadoras de salud, porque el elemento es útil solo en estos espacios y para el servicio de la salud de los ciudadanos, la transacción de entrega se realizó por valor cero (\$0).

El objetivo de la entrega de estos ventiladores, es que las entidades los instalen y usen en sus unidades de cuidados intensivos, tendientes a atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19.

El FFDS no reconoció los ventiladores como elementos de PPYE, solo se realizó la entrada y salida de inventarios, por ser esta entidad un intermediario entre el Ministerio de Salud, para la entrega formal de los elementos a las entidades prestadoras de salud del Distrito y Privadas, en virtud de las condiciones determinadas por la Resolución 846 de 2020 en el artículo 4, mencionado anteriormente, donde se define la obligación de reconocer estos elementos a las entidades que reciban los ventiladores para su uso.

Las entidades prestadoras de servicios de salud, tienen el uso del elemento y reciben beneficios económicos futuros por el uso de ese bien, ya que, en el caso de las entidades privadas que recibieron los ventiladores; estos obtienen ingresos por la prestación de servicios, como también es posible que los tres años que tienen derecho a uso del elemento, la vida útil del mismo se consuma.

Las preguntas puntuales son:

¿cuál entidad debe reconocer estos ventiladores como un bien de propiedad planta y equipo, en su categoría de elementos médicos y, por ende, la depreciación en sus estados financieros? ¿El Fondo Financiero Distrital de Salud o las entidades prestadoras de servicios de salud públicas y privadas que usan el elemento?

¿En el caso que las entidades prestadoras de salud sean las obligadas a reconocer los ventiladores como bienes de propiedad planta y equipo, las entidades privadas tendrían el mismo tratamiento contable de las Subredes o entidades prestadoras de servicios de salud públicas?

¿En el caso que el FFDS sea quien tenga que reconocer los ventiladores en sus estados financieros como un elemento de propiedad, planta y equipo y por ende el gasto por depreciación, que pasaría con los beneficios económicos futuros recibidos por las entidades prestadoras de salud por el uso de los elementos? ¿debería retornar estos recursos al FFDS?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual establecen los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”, señala:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, mediante contratos No. 162, 163, 172, 178, 186, 190, 191, 194 y 195 de 2020.

Artículo 2. Entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores. Serán beneficiarias de la transferencia de los ventiladores las entidades territoriales departamentales y distritales, las cuales se encargarán, a su vez, de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, de acuerdo con el plan de expansión presentado al Ministerio de Salud y Protección Social y a las instrucciones por este impartidas, atendiendo a criterios de necesidad para la adecuada y oportuna atención de la Covid-19.

(...)

Artículo 4. Condiciones para la entrega y recibo de los ventiladores. Las instituciones prestadoras de servicios de salud que reciban los ventiladores deberán cumplir con las siguientes condiciones:

(...)

Parágrafo 1. Los departamentos y distritos que reciban ventiladores deberán verificar que las instituciones prestadoras de servicios de salud destinatarias de los mismos, cumplan con las condiciones señaladas en el presente artículo.

Parágrafo 2. Los ventiladores deberán ser instalados en las Unidades de Cuidados Intensivos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud a las que se entreguen en el evento en que alguna de las IPS cuente con convenio o contrato para operar una unidad de cuidados intensivos, dichos ventiladores podrán ser usados en esa unidad de cuidados intensivos, dejando constancia en los convenios o contratos que dichos equipos son de propiedad de la entidad territorial o de la IPS.

Parágrafo 3. La Entidad territorial entregará los ventiladores a las instituciones prestadoras de servicios de salud que correspondan, a través de un contrato de comodato a título precario.

Artículo 5. Entrega de Ventiladores: El proveedor realizará la entrega de los ventiladores en las instalaciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud que reciban los ventiladores, conforme a las condiciones establecidas en el acto administrativo por medio del cual se asignan y transfieren los ventiladores y mediante acta que acredite la entrega y puesta en funcionamiento de los equipos, así como el cumplimiento de los dispuesto en la referida resolución.

Parágrafo. Con el propósito de atender la urgencia en la entrega de los ventiladores, el Ministerio de Salud y Protección Social no los incorporará en su inventario, como si lo hará la institución prestadora de servicios de salud receptora.”

Por su parte, el Código Civil colombiano establece:

“Artículo 2219. COMODATO PRECARIO. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.”

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN al doctor José Manuel Reyes Guevara, Jefe División Contabilidad de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, indica lo siguiente:



“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodatario, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la

subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, estableció como entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores, las entidades territoriales departamentales y distritales, que posteriormente se encargarán de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, a través de un contrato de comodato a título precario, es decir, el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

Para determinar, cuál de las entidades debe reconocer como propiedades, planta y equipo los ventiladores, en primer lugar es importante remitirse a la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, según la cual los activos son recursos

controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, en donde el control implica entre otras cosas, un derecho a usar un bien para prestar servicios.

Para establecer cuál de las entidades participantes (comodante y comodataria) tiene el control del activo, aplicarán lo indicado por el Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN, el cual señala que como mínimo las entidades deben:

- Confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Así mismo, las entidades participantes (comodante y comodataria) deben realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Ahora bien para este caso en particular, como lo indica en su consulta, en primer lugar el Fondo Financiero Distrital de Salud realiza la entrega de los ventiladores para que sean usados por las entidades prestadoras de salud generando potencial de servicio en las unidades de cuidados intensivos para atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19; y en segundo lugar es muy probable que la vida útil de estos activos se consuma en los tres años que dura el contrato de comodato.

De lo anterior se infiere que existe una transferencia sustancial de riesgos y del potencial de servicios del activo a la comodataria, por lo cual serán las entidades prestadoras de salud las que reconozcan los activos en su situación financiera.

Para esto, el Fondo Financiero Distrital de Salud debe desincorporar el activo debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditando la subcuenta de la cuenta de ACTIVO donde se encuentre reconocido el bien trasladado.

Además de retirar el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A

TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad prestadora de salud debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Ahora bien, en caso de que en la transferencia del activo se impongan condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Fondo Financiero Distrital de Salud, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la entidad prestadora de salud debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por otro lado, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales a), i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación le compete determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo anterior, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto al tratamiento contable que deben aplicar las entidades privadas en su calidad de participantes en el contrato de comodato.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100063581 DEL 10-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las ventas de terrenos

Doctora  
GLORIA INÉS RAMÍREZ RODRÍGUEZ  
Contadora  
Municipio de el Dovio  
El Dovio, Valle

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051132, el día 19 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“En el año 1994 el municipio adquiere un lote en la zona rural para la construcción de un plan de vivienda.

El municipio de El Dovio Valle sistematizo (sic) su contabilidad en el año 2004, y en sus registros contables aparece la cuenta 160502 con denominación TERRENOS RURALES con un saldo de \$264.872.000 y la cuenta 160501 TERRENOS URBANOS con un saldo de 283.358.000.

A finales del año 2005 se registra un crédito a dichas cuentas por valor de \$264.872.000 y \$283.358.000 respectivamente, y un movimiento debito (sic) por valor de \$14.000.000; en la cuenta de TERRENOS RURALES por \$14.000.000 quedando este valor como saldo en la cuenta 160502 TERRENOS RURALES.

Para el año 2006 se realizó por la otrora administración, una nota reincorporando dichos valores a sus respectivas cuentas, y a comienzos del año 2007 crearon la cuenta 160503 TERRENOS DE DESTINACION AMBIENTAL donde trasladaron el saldo que ostentaban las cuentas 160501 y 160502, por lo cual en la cuenta de TERRENOS RURALES se reportó un saldo de \$7.000.000.

En el año 2019 la Administración Municipal tomó la decisión de poner en venta unos lotes del plan de vivienda ubicados en la zona rural del municipio los cuales no habían sido

construidos. Para ese momento se realiza el asiento contable de la venta de la siguiente manera:

1384	xxxx	
4202		xxxx
1110	xxxx	
1384		xxxx

En la contabilización anterior, no es posible evidenciar el registro en la cuenta 16

Ante la situación antes descrita, surge la duda respecto a cómo se debe realizar al registro contable en la cuenta 16 dado que los lotes fueron vendidos a persona naturales, teniendo como antecedente que en la cuenta 160502 TERRENOS RURALES no existe registrado el lote que se vendió por cuanto los saldos de esta cuenta fueron trasladados a la cuenta 160503 TERRENOS DE DESTINACION AMBIENTAL.

Para el año 2020 la cuenta de TERRENOS RURALES cuenta con un saldo de \$61.000.000, saldo (sic) que no corresponde a las adquisiciones realizadas desde el año 2007 hasta el 2019.

Los lotes de destinación ambiental que posee el municipio son adquiridos por la necesidad de cuidar los nacimientos de agua y la conservación la fauna y la flora del municipio

Solicito a ustedes muy comedidamente su concepto para la realización del registro contable”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto).

En el numeral 3.2.4 *ibídem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

#### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

##### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones incluye:

“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con bienes adquiridos.” (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En atención a que el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la entidad debe contar con manuales de políticas contables, acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en los que se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, la entidad es quien debe establecer los procedimientos para llevar a cabo la conciliación de los predios adquiridos de acuerdo con el destino asignado y los cuentas en las cuales fueron contabilizados.

Lo anterior, atendiendo a lo regulado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones y en el anexo de la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, en procura de garantizar la



sostenibilidad de la información financiera, de cara al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo antes expuesto, la entidad debe preparar las conciliaciones necesarias que permitan identificar las partidas que componen los saldos contables de las cuentas de propiedades, planta y equipo con cada uno de los títulos predios que posee la entidad y su destinación para la cual fue adquirida. Posteriormente y de conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad dará de baja los elementos de propiedades, planta y equipo cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros ya sea por su uso o enajenación.

En este sentido, sobre los bienes referidos en su consulta, la entidad dará de baja, toda vez que dichos bienes fueron vendidos, para ello se disminuirá mediante un débito en la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS por el valor de los bienes reconocidos, o un crédito en la cuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, en caso de tenerse reconocidos como bienes adquiridos para ser vendidos. Para el anterior registro la entidad tendrá presente la aplicación de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, toda vez que la transacción fue efectuada en 2019.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071381 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de predios invadidos total o parcialmente

Doctor  
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGUEZ  
 Coordinador Grupo de Gestión Contable  
 Instituto Colombiano Agropecuario  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20200010053342 del 03 de diciembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“El Instituto Colombiano Agropecuario ICA dentro de sus activos de Propiedad Planta y Equipo con respecto a sus bienes inmuebles tiene registrados en sus Estados Financieros a nivel nacional 83 predios para su uso misional; Dentro de los inmuebles antes mencionados poseemos 4 predios totalmente invadidos de cuales no tenemos el control ni el riesgo y 5 predios con invasiones parciales, pero la titularidad aún está a cargo del Instituto, esta información es suministrada por la oficina Jurídica del instituto que a continuación describe las acciones que ha realizado,  
 (...)

El Instituto ha gestionado por medio de la Oficina Jurídica la entrega de los terrenos que están invadidos, pero ha sido muy demorado este trámite y con miras a que la contraloría ha estado indagando constantemente sobre este tema y con el ánimo de poder tener la claridad de que debemos hacer, nos surgen las siguientes preguntas frente a estas invasiones:

Con lo anterior solicitamos de manera atenta nos den el concepto con respecto como debemos proceder con los registros contables y bajo que doctrina nos podemos apoyar.

Pregunta 1: frente a los predios invadidos totalmente, no se cuenta con el control ni riesgo ¿se deben retirar de la propiedad planta y equipo o iniciar a registrar el deterioro?

Pregunta 2. Frente a los inmuebles invadidos parcialmente se tienen el control y el riesgo. ¿se deben retirar de la Propiedad Planta y Equipo o se debe deteriorar y en qué proporción del área?”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual, define las características fundamentales de la información como aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estableciendo entre ellas la representación fiel, la cual señala que “La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)”

Adicionalmente, en lo relacionado con los principios de contabilidad pública definidos en el numeral 5 del Marco Conceptual, estos representan las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable que se aplican para el cumplimiento de las características cualitativas de la información. Dentro de estos principios, se encuentra el de esencia sobre forma, el cual señala que “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 6.1 del Marco Conceptual establece la definición de los elementos de los estados financieros, señalando:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad (...)” (Subrayados fuera del texto).

De igual forma, el numeral 6.2. del Marco Conceptual establece los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, y al respecto señala:

#### “6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo (...)” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que

tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

#### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, establece:

#### “19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad

use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo” (Subrayados fuera del texto).

De igual forma, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, establece:

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.



2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

#### 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

#### 20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo (...)" (Subrayados fuera del texto).

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta que Instituto Colombiano Agropecuario tiene incorporados en la información financiera predios invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las

circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará el control sobre los bienes para mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Si la entidad define que los predios ya no cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos estos serán objeto de evaluación del deterioro del valor, para lo cual definirá si los predios se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión, caso en el que el Instituto deberá aplicar la Norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. En caso contrario, atenderá a lo estipulado en la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Es importante resaltar que la evaluación del deterioro del valor de los activos está sujeto a la existencia de indicios, y que una vez verificada la existencia de estos, la entidad procederá a realizar la medición del deterioro en los términos establecidos en las Normas señaladas en el párrafo anterior, es decir, determinará si su valor en libros es mayor al valor recuperable para el caso de los activos generadores de efectivo, o si el valor en libros es mayor al valor del servicio recuperable como se establece para los activos no generadores de efectivo.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100071421 DEL 28-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de un inmueble entregado por parte del Departamento de Santander al ICBF, así como los servicios públicos derivados de su uso

Doctora  
SANDRA LUCIA HERNANDEZ RODRIGUEZ  
Directora de Contabilidad  
Gobernación de Santander  
Bucaramanga, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054402, el día 11 de diciembre de 2020, mediante la cual indica que el Departamento de Santander entregó un bien inmueble al ICBF para atención de los jóvenes en conflictos de ley, donde el Departamento se compromete a hacer las reparaciones locativas, remodelaciones o adecuaciones necesarias para garantizar la prestación del servicio del sistema de responsabilidad penal para adolescentes, y el pago de los impuestos del inmueble, mientras que el ICBF se hace cargo del pago de los servicios públicos.

De acuerdo con lo anterior, mediante comunicación vía telefónica el consultante requiere pronunciamiento respecto al tratamiento contable del inmueble entregado, y respecto a cuál de las dos entidades debe reconocer el gasto por servicios públicos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otras cosas, la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible. Sin embargo, la titularidad jurídica del recurso no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, es decir, no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Departamento y el ICBF deben realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto

del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas.

Para determinar cuál de las entidades tiene el control del activo, y por tanto lo reconocerá como Propiedades, planta y equipo, como mínimo deben establecer cuál de las dos entidades:

- Obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Si del análisis conjunto anteriormente mencionado se determina que existe una transferencia sustancial de riesgos y del potencial de servicio del activo al ICBF, esta entidad es la que debe reconocer los activos en su situación financiera.

Para esto, el Departamento debe desincorporar el activo debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditando la subcuenta de la cuenta de ACTIVO donde se encuentre reconocido el bien trasladado.

Además de retirar el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el ICBF debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, en caso de que en la transferencia del activo se impongan condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Departamento, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, el ICBF debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-

Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Es importante tener en cuenta que antes de transferir el activo al ICBF, y dado que, según lo manifiesta el consultante, el departamento se compromete a hacer las reparaciones locativas, remodelaciones o adecuaciones necesarias para garantizar la prestación del servicio por parte del ICBF, el Departamento deberá reconocer las adiciones y mejoras efectuadas al inmueble como como mayor valor de este, mientras que las reparaciones de se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

Por otro lado, en relación con los gastos por servicios públicos derivados del uso del inmueble, para determinar si el Departamento o el ICBF debe realizar su reconocimiento, las entidades deben responder a las condiciones establecidas contractualmente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065611 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de activos recibidos de entidades en liquidación. Medición posterior de bienes entregados en comodato.

Doctora  
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ  
Coordinadora Grupo Contabilidad  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010045682, el día 27 de octubre de 2020, mediante la cual solicita:

## “1. ANTECEDENTES

El Ministerio en el manual de políticas contables, para propiedad planta y equipo estableció la medición inicial de los bienes (muebles e inmuebles), adquiridos mediante compra, donación o cesión según los establecido en el instructivo 002 de 2015 en el punto 1.1.9 párrafo i

“Se reconocerán por el valor determinado como costo, que se fija teniendo en cuenta el precio de adquisición más los aranceles de importación, impuestos indirectos no recuperables, que recaigan sobre la adquisición del activo, beneficios a empleados procedentes directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo, preparación del lugar para la ubicación física del bien, entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, instalación y montaje, comprobación del adecuado funcionamiento del activo, originado después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo”. y la medición posterior “anualmente se revisará el valor del deterioro de los bienes y de ser necesario actualizará el valor en los libros”.

## CONSULTA



De acuerdo con lo expresado anteriormente y con el fin de realizar los ajustes correspondientes que permitan mejorar el proceso administrativo y financiero del Ministerio de Agricultura. Se solicita el concepto de la entidad que representa en los siguientes puntos:

#### 1. Incorporación de activos recibidos de entidades liquidadas.

El Ministerio de Agricultura recibe bienes inmuebles de entidades liquidadas, donde los soportes son: las escrituras, sentencias, y/o avalúos que en muchos casos tienen una fecha de medición con periodos entre cinco (5) y 10 años anteriores a la fecha de entrega material del inmueble al Ministerio.

Partiendo de que el Ministerio determinó dentro de sus políticas contables la medición inicial de sus activos, al costo y su medición “Posterior al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado”; ¿Cuál debería ser la medición inicial de los inmuebles recibidos de entidades liquidadas cuando se cuenta con avalúos, sentencias y/o valor de escrituras de periodos contables de años anteriores al momento de la entrega a la entidad?, ¿cuándo esto sucede el Ministerio puede optar por hacer avalúos técnicos para incorporar a sus estados financieros estos inmuebles?, ¿qué valor se debe utilizar para registrar los activos en los estados financieros, valor en libros, avalúos, valor de sentencias; teniendo en cuenta que esta información corresponde a vigencias anteriores?

Posterior a recibir los inmuebles, el Ministerio realiza avalúos técnicos para la entrega de los inmuebles a otras entidades del gobierno, venta o entrega a Central de Inversiones-CISA, según decreto 1178 de 2016. En estos casos se detecta que el valor de los avalúos presenta una gran diferencia con el valor registrado en contabilidad; de acuerdo con esto ¿El Ministerio puede realizar algún ajuste contable al valor de los inmuebles a efectos de representar fielmente el valor de los activos en los estados financieros?

#### 2. Medición posterior de bienes entregados en comodato.

En el año 2016 el Ministerio de Agricultura entregó bienes inmuebles a través de un contrato de comodato a la Agencia Nacional de Infraestructura - ANI, el valor de los bienes en el contrato se estableció por \$2.690.863.892 correspondiente al avalúo del IGAC del año 2008; en el año 2017, cuando se hizo transición al nuevo marco normativo contable, el Ministerio estableció el valor en libros de estos bienes al costo por \$1.245.313.000, correspondiente al valor de las escrituras; por lo tanto, actualmente existe diferencia entre el valor registrado por la ANI y el Ministerio; ¿Cuál debe ser la medición posterior que se debe dar a estos activos una vez termine el contrato de comodato?, ¿cuál debe ser el valor a registrar en los estados financieros y/o cuentas de orden en el Ministerio y en la Agencia

Nacional de Infraestructura-ANI, el valor correspondiente al avalúo del IGAC o el valor registrado en los estados financieros del Ministerio?

### 3. Valor de incorporación de activos a través de avalúo Técnico.

En el año en curso, el Ministerio va a recibir activos correspondientes a equipos de laboratorio, adquiridos en la ejecución de un convenio de Aunar esfuerzos, de estos bienes no ha sido posible determinar valor alguno; puesto que, no se cuenta con ninguna información que indique el costo de adquisición o valor en libros, ¿En este caso, el ministerio puede optar por realizar un avalúo técnico con el fin de determinar el costo por el cual se deberían incorporar estos activos a los estados financieros?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

### “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

#### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

##### 6.3.4. Bases de medición de activos

###### 6.3.4.1. Costo

El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de

utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

104. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

105. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### "10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o

para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

## 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

16. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. A falta de este, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

18. Cuando se adquiriera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

## 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

#### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia

se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

### 1. Incorporación de activos recibidos de entidades en liquidación

Conforme a lo establecido en el numeral 10.2. Medición inicial de la Norma de propiedades, planta y equipo, cuando estos elementos se reciben en permuta deben medirse por su valor de mercado, a falta de este se miden por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Por otra parte, de conformidad con la Norma de Ingresos sin contraprestación, cuando los bienes no monetarios son recibidos de operaciones sin contraprestación se medirán por el valor de mercado del activo recibido, en ausencia de este por el costo de reposición, y si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los activos se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso, teniendo en cuenta que el valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

En este sentido, el Ministerio deberá identificar el título por el cual recibe dichos recursos, toda vez que la esencia económica de la transferencia indicará el reconocimiento y medición que se efectuará.

Por lo tanto, si el Ministerio recibe los activos como una devolución de sus aportes, los bienes recibidos se medirán al valor de mercado en la fecha de la entrega efectiva, si no es posible, al valor de mercado de la inversión en la entidad en liquidación, y en ausencia de ambos se reconocerá al valor en libros de la inversión. Su reconocimiento corresponderá un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del activo en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y la diferencia impactará el resultado del periodo mediante un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o mediante un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos

financieros, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Si por el contrario, el Ministerio recibe los activos a título gratuito, los mismos se medirán al valor de mercado en la fecha de su entrega efectiva, si no es posible obtener esta estimación, al costo de reposición, y en ausencia de ambos, por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. Este reconocimiento se efectuará mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442810-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Conforme a lo señalado por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la estimación del valor de mercado y el costo de reposición se efectuará de acuerdo a lo establecido por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, por lo cual, si la entidad efectúa avalúos para su estimación, los mismos deberán atender a las definiciones de valor allí señaladas.

Ahora bien, frente a su inquietud de si el Ministerio puede realizar algún ajuste contable al valor de los inmuebles a efectos de representar fielmente el valor de los activos en los estados financieros, es menester manifestar que atendiendo a lo señalado por el numeral 10.3. Medición posterior de las propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada y deterioro acumulado.

Por lo anterior, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

## 2. Bienes entregados en comodato

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable

adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en



lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Finalizado el contrato de comodato entre las entidades de gobierno, el reconocimiento y medición posterior de los activos dependerá de la situación en la que se haya enmarcado el contrato, por lo cual, si el Ministerio dejó de reconocer los bienes atendiendo a la situación a., es decir, transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria, reconocerá nuevamente los bienes en sus estados financieros en el momento en el cual tenga el control de los mismos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442810-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Simultáneamente, debitará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Si por otra parte, el Ministerio no dejó de reconocer el recurso dentro de sus estados financieros, este continuará aplicando lo correspondiente a la Norma de propiedades, planta y equipo.

### 3. Valor de incorporación de activos a través de avalúo Técnico

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado mediante la Resolución 167 de 2020, se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

El reconocimiento de un activo se efectúa a través de su costo el cual corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación.

En consecuencia, los activos que va a recibir el Ministerio dentro de la ejecución del un convenio, deberán reconocerse a través de su costo, para lo cual deberá aunar esfuerzos para determinar las erogaciones efectuadas y el valor de las contraprestaciones entregadas dentro del contrato, relacionados con la adquisición de los equipos objeto de consulta.

Si una vez efectuadas todas las actividades para la determinación del costo de los activos, no es posible identificar el costo de adquisición de forma fiable, excepcionalmente, la entidad optará por la estimación del valor de mercado de los equipos, y en ausencia de este, el costo de reposición de los mismos, en la fecha en la cual el Ministerio tiene el control y de conformidad con las definiciones de valor señaladas por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Dada la excepcionalidad, el Ministerio deberá revelar el hecho señalando las razones por las cuales no fue posible determinar el costo de los activos recibidos, la forma y la fecha en la cual se estimó el valor razonable o el costo de reposición, así como la información que se considere necesaria para que los estados financieros cumplan con la característica de mejora de comprensibilidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065981 DEL 16-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Solicitud concepto sobre registro del incremento del valor de un bien inmueble.

Doctor  
 HERNÁN DARÍO HINCAPIÉ LONDOÑO  
 Asesor contable y tributario  
 Tecnológico de Antioquia  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052422, del día 27 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Solicitud concepto sobre registro del incremento del valor de un bien inmueble”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los numerales 10.1- Reconocimiento, 10.2- Medición inicial y 10.3- Medición posterior de la norma de Propiedades, Planta y Equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública-RCP por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

**10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****10.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos. (...).

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.(...).

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (Subrayado fuera del texto).

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del

potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares. (...).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las

definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Por otra parte, si los incrementos obedecen a adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071361 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de bienes recibidos en concesión. Reconocimiento contable de predios invadidos por terceros.

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052532, el día 30 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta sobre el tratamiento contable de:

A. Muelle trece sobre el que no existe escritura pública ni certificado de tradición y libertad, pero se encuentra en concesión a la Armada Nacional. Conforme lo relaciona en la regulación citada en su comunicación, los muelles son bienes de uso público que administra el Estado, por lo que no pueden tener titularidad alguna, pero pueden ser entregados en concesión.

B. Predios de los que se tiene titularidad jurídica y que se encuentran invadidos por terceros.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco Normativo para entidades de gobierno, actualizado por la Resolución de la CGN N° 167 de 2020, define:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

46. Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

47. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

### 6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no



necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

55. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de

una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo. (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

78. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar

información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, del Marco normativo para entidades de gobierno, actualizadas por la Resolución de la CGN N° 425 de 2019, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos

agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

## CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

### 1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20192000056951, del 7 de octubre de 2019, concluye lo siguiente sobre el reconocimiento de bienes inmuebles invadidos por terceros:

“En relación con los terrenos invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso tales bienes, podrá mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Por lo anterior, si la entidad determina que los predios invadidos por terceros no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, pero por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reclasificar debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos.

Ahora bien, respecto a los predios sobre los cuales se fijan una destinación particular, la entidad deberá efectuar la reclasificación respectiva en la cuenta y subcuenta que se ajuste a las nuevas condiciones frente a su uso y destinación.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual citado, es necesario que el Ministerio evalúe si los bienes objeto de su consulta cumplen con los criterios de reconocimiento como activos, a saber:

- Es un bien obtenido de hechos ocurridos en el pasado, por tanto, existe trazabilidad sobre los eventos por los cuales se adquirió u obtuvo los bienes objeto de su consulta.
- Es un bien controlado por la entidad, es decir, el Ministerio puede definir la forma en la que obtendrá los beneficios económicos o el potencial de servicio futuros de los bienes objeto de su consulta y puede restringir el acceso de terceros a dichos beneficios económicos o potencial de servicio.
- Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos o el potencial de servicio futuro de los bienes objeto de su consulta.
- Es posible realizar una medición fiable de los bienes objeto de su consulta, en atención a la norma que aplique según su clasificación.

Si el Ministerio ha definido que los bienes objeto de su consulta no cumplen al menos uno de los criterios anteriormente señalados, entonces no puede realizar el reconocimiento de estos bienes como activos en la contabilidad de la entidad y deberá revelar estos bienes en las notas a los estados financieros, informando las razones por las cuales se determinó que no cumplen con los criterios de reconocimiento como activo.

Por el contrario, si el Ministerio ha definido que los bienes objeto de su consulta cumplen todos los criterios anteriormente señalados, entonces puede realizar el reconocimiento de estos bienes como activos en la contabilidad de la entidad. Para tal efecto, debe clasificar los bienes en función del propósito para el cual los destine la entidad.

En este sentido, conforme lo señala la norma de 'Propiedades, planta y equipo', para que un bien que cumpla los criterios de reconocimiento como activo se clasifique como propiedades, planta y equipo, este bien debe tener como propósito el uso para actividades administrativas o de producción o prestación de servicios, el arrendamiento a precios de no mercado o un propósito futuro indeterminado. Adicionalmente, la entidad debe tener en cuenta que estos bienes no se esperan vender en el curso normal de las operaciones y, por tanto, se espera utilizar durante más de 12 meses desde la fecha de su reconocimiento.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente y para los casos particulares de su consulta, se concluye:

1. Sobre el Muelle 13 que se encuentra en concesión a la Armada Nacional, es necesario aclarar que, conforme la norma de 'Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente', cuando un activo se encuentra en concesión, la entidad concedente tiene el control sobre el bien, por lo que esta debe mantenerlo reconocido como activo. En consecuencia, la Armada Nacional, en calidad de concesionario del Muelle 13, no tiene el control del bien y no puede reconocer el bien como activo en su contabilidad.

Por tanto, se debe realizar la corrección de este error, de conformidad con lo establecido en la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', específicamente lo señalado sobre la corrección del error en el periodo actual y, en caso de ser material el error, la reexpresión de los estados financieros comparativos.

2. Sobre los predios invadidos por terceros, en línea con lo concluido en el Concepto N° 20192000056951, citado en las consideraciones, si el Ministerio determina que las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso de tales bienes, entonces podrá mantenerlos dentro de la información financiera.

En caso contrario, si el Ministerio no prevé que se recupere la posesión y uso de tales bienes, entonces deberá realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Por tanto, si el Ministerio podía prever que no se recuperaría la posesión y uso de tales bienes con base en información disponible en periodos anteriores, entonces debe realizar la corrección de este error, de conformidad con lo establecido en la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', específicamente lo señalado sobre la corrección del error en el periodo actual y, en caso de ser material el error, la reexpresión de los estados financieros comparativos.

Por el contrario, si el Ministerio no prevé que se recupere la posesión y uso de tales bienes con base en nueva información disponible en el periodo actual, entonces debe realizar la baja en cuentas de estos bienes, de conformidad con lo concluido en el Concepto N° 20192000056951, citado en las consideraciones.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20201100071401 DEL 28-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencias entre los registros contables de bienes recibidos en comodato y los registros del departamento de almacén. Cuentas contables para el registro de los bienes en bodega y los bienes no Explotados. Tratamiento contable de los bienes que por su cuantía o naturaleza no se consideran materiales.

Doctora  
MAYRA ROCÍO AVELLANEDA AMAYA  
Subdirectora de Contabilidad  
Departamento de Boyacá  
Tunja, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053812, el día 07 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los siguientes hechos económicos:

“- Bienes Recibidos mediante Contrato de Comodato y que no cumplen con todas las condiciones para reconocerse como Propiedad Planta y Equipo, pero el Departamento de Almacén si lleva un registro de estos bienes y genera una depreciación de estos bienes, por tanto, se genera una diferencia entre lo registrado por ese departamento y lo registrado contablemente ... (...)

- Bienes en Bodega y No Explotados: Existen en el departamento de Almacén un registro de bienes en bodega y no explotados, pero contablemente no se tiene claridad en que cuenta deben ir registrados este tipo de bienes. (...)

- Tratamiento Elementos Devolutivos: Un Bien Devolutivo es un bien adquirido con la intención de satisfacer una necesidad de la Entidad, que no se extinguen o consumen de manera inmediata, y que, desde el punto de vista de su administración, control y seguimiento, requieren ser controlados, por tanto existen bienes devolutivos cuyo valor es inferior a 2 smmlv, pero que

por su uso y control se reconocen en el departamento de almacén como bienes muebles, pero que contablemente se deberían llevar de una vez al gasto. ¿cuál sería el tratamiento contable que se le debería dar a estos bienes?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Que el numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, señala:

### “4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

#### 4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...).” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 40 del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, define el principio de Esencia sobre Forma en los siguientes términos:

“40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Que los párrafos 48, 49, 50 y 51 del numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, establecen:

#### “6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.” (Subrayado fuera de texto)

Que el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables, así:

**“1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA:**

Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

(...)

**1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO:**

Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico.

(...)

**1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS:**

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.

(...)”

## **CONCLUSIONES**

1. Diferencias entre los registros contables de bienes recibidos en comodato y los registros del departamento de almacén:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación Fiel, es necesario que las entidades de gobierno observen los principios de contabilidad, entre los cuales se destaca el principio de Esencia sobre Forma mediante el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Así las cosas, los activos deben ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, para lo cual evaluará el control teniendo en cuenta, no sólo la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, una vez que un tercero le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad.

En concordancia con lo anterior, el comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (comodataria) haga uso de este sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Por lo tanto, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- i) Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- ii) Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- iii) Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los

beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

iv) Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

v) Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

En ese sentido, cuando exista una transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad comodataria, esta última será la entidad que reconozca el activo en su información financiera.

Ahora bien, para el caso particular consultado, si una vez realizado el análisis correspondiente se concluye que no existe una transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos recibidos en comodato, la Gobernación de Boyacá no incorporará los bienes en su información financiera, sin perjuicio de que se efectúen las revelaciones que sean necesarias para los usuarios de la información contable y de realizar un control administrativo para la gestión y preservación de los bienes recibidos en comodato a través de las actividades y registros que realice el departamento de almacén.

## 2. Cuentas contables de los bienes no explotados o en bodega:

La Gobernación de Boyacá evaluará si los bienes registrados por el departamento de almacén cumplen con las características para ser registrados contablemente en alguna de las siguientes cuentas contables del Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno:

i) 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA: Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

ii) 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO: Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico.

iii) 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.

## 3. Reconocimiento contable de los bienes que no se consideran materiales:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno incorpora la característica cualitativa fundamental de la Relevancia, la cual establece que la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos.

En este sentido, la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables. Por lo tanto, le corresponde a cada entidad establecer la materialidad dentro de sus políticas contables, teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeñan y las características particulares de cada una de ellas.

Por lo tanto, los bienes representados en materiales y suministros para uso administrativo que por su cuantía o naturaleza no se consideran materiales, podrán ser reconocidos como gastos en el resultado del periodo, en concordancia con la política contable de materialidad definida por la Gobernación de Boyacá, además de efectuar las revelaciones pertinentes en las notas de los estados financieros. Lo anterior, sin perjuicio de establecer una política operativa para implementar mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión, administración y preservación de estos bienes al interior de la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071801 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del bien inmueble entregado en comodato a la Escuela Superior de Administración Pública

Doctora  
 DIANA CAROLINA CASTELLANOS SIERRA  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Salud y Protección Social  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052282, el día 26 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita:

“El Ministerio de Salud y Protección Social y la Escuela de Administración Pública ESAP suscribieron el contrato de Comodato No. 187 de 2020, por medio del cual se entregó a título de Comodato un bien inmueble con el objeto de ser utilizado por la ESAP como bodega. Dentro de las cláusulas del referido contrato se resaltan las siguientes:

1. El plazo de ejecución será por un (1) año contado a partir de la suscripción del acta de inicio previo cumplimiento de los requisitos de Perfeccionamiento. (Cláusula Segunda)
2. Tratándose de un contrato de comodato, en esencia éste es gratuito y no genera erogación alguna para las partes. (Cláusula Tercera)
3. La entrega del bien objeto del contrato de comodato se formalizará mediante acta suscrita por las partes en la que se describirán detalladamente el bien y/o elemento, con sus características y el estado del mismo. El acta será firmada por los delegados del COMODANTE y COMODATARIO, la cual formará parte integrante del contrato. (Cláusula Sexta)
4. Expirado el plazo de duración pactado o ante cualquier evento de terminación anticipada del mismo, el COMODATARIO se obliga a restituir al COMODANTE los bienes y/o elementos



en las condiciones en que los hubiere recibido, salvo el deterioro natural por el uso y goce legítimo. (Cláusula Séptima)

Teniendo en cuenta algunas inquietudes presentadas por parte de las dos entidades públicas realizamos mesa de trabajo con acompañamiento de la Contaduría el pasado 19 de octubre de 2020, en el cual se decidió elevar consulta formal ante este ente rector en el sentido de aclarar la forma como debemos realizar el registro contable y si debería reconocerse un beneficio económico de esta operación especialmente por las precisiones que sacamos en la reunión como son:

- El Ministerio no pierde el control del inmueble
- La vida del comodato es solo por un año
- La ESAP está recibiendo un beneficio producto de la utilización de este inmueble como bodega.

Por lo anterior, elevamos a ustedes la solicitud de este concepto con el fin que al cierre de la vigencia 2020 las dos entidades contemos con el registro adecuado, además de la respectiva revelación en las notas a los estados financieros.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El clausulado anexo al contrato de comodato No. 187 de 2020, suscrito entre el Ministerio de Salud y Protección Social y Escuela de Administración Pública-ESAP, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: El Ministerio de Salud y Protección Social entrega a título de Comodato o Préstamo de Uso a la Escuela Superior de Administración Pública- ESAP, y ésta recibe al mismo título, un área aproximada de 500 m2 ubicada en la Avenida Caracas No. 1-85 sur.

PARÁGRAFO. ALCANCE DEL OBJETO: El área objeto de la presente contratación será destinado a la guarda y protección de bienes, cuya responsabilidad recae sobre la ESAP, es decir, el área objeto del comodato será destinada como bodega.

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA. PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución será por un (1) año contado a partir de la suscripción del acta de inicio previo cumplimiento de los requisitos de Perfeccionamiento.

CLÁUSULA TERCERA. VALOR: Tratándose de un contrato de comodato, en esencia éste es gratuito y no genera erogación alguna para las partes.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. RESTITUCIÓN DEL INMUEBLE: Expirado el plazo de duración pactado o ante cualquier evento de terminación anticipada del mismo, el COMODATARIO se obliga a restituir al COMODANTE los bienes y/o elementos en las condiciones en que los hubiere recibido, salvo el deterioro natural por el uso y goce legítimo. No obstante, el COMODANTE podrá exigir su restitución antes del tiempo estipulado en los siguientes casos:

1. Si advierte mal uso del bien inmueble entregado en comodato;
2. Cuando le sobreviene al COMODANTE una necesidad imprevista o inaplazable;
3. Por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a cargo del COMODATARIO;
4. Cuando el COMODANTE lo requiera para el cumplimiento de sus funciones legales.

PARÁGRAFO.- Cuando el COMODANTE exija la restitución del bien antes del tiempo por las causales anteriormente descritas, el COMODATARIO deberá restituirlo en un término no mayor de 60 días calendario.

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA. CESIÓN DEL CONTRATO: EL COMODATARIO no podrá ceder total ni parcialmente el contrato a ninguna persona natural o jurídica, sin el consentimiento previo, expreso y escrito de EL COMODANTE.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodatario, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el

uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Conforme a lo anterior, el contrato de comodato No. 187 de 2020 suscrito entre el Ministerio de Salud y Protección Social y la Escuela Superior de Administración Pública-ESAP se encuentra enmarcado por la situación mencionada en el literal b., toda vez que la transferencia del inmueble se hace en un periodo no sustancial a la vida económica del activo, así como el Ministerio no cede el control del mismo.

Por lo tanto, el Ministerio no debe dejar de reconocer el inmueble dentro de sus estados financieros, dando continuidad a la correspondiente aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo y la Escuela Superior de Administración Pública-ESAP únicamente revelará el hecho en sus notas a los estados financieros.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000411 del 14-01-2020  
20202000005081 del 27-02-2020  
20202000008421 del 02-03-2020  
20202000019081 del 21-04-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000022631 del 16-06-2020  
20202000022841 del 16-06-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000037641 del 17-07-2020  
20202000052591 del 02-09-2020  
20201100062841 del 07-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**

<b>CONCEPTO No. 20201100071881 DEL 28-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos o cartera que prescribió.

Doctora  
ALIX AMAYA GÓMEZ  
Asesora de Control Interno  
Municipio de San Juan de Arama  
San Juan de Arama, Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040832, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“1. Es procedente dentro del Manual de Políticas que una entidad especifique o relacione en el tratamiento de la política el nombre de las entidades bancarias en las cuales tiene depositados los recursos del municipio?”

2. Debe de tener soportado o documentado el cálculo del indicio de deterioro cuando se hayan realizado prescripciones de impuesto predial?

3. Si la entidad expide actos administrativos los cuales denomina “Por medio del cual se resuelve una solicitud de impuesto predial” pero en el mismo se está prescribiendo el cobro de impuesto predial, debe en estos casos determinarse el cálculo de indicio de deterioro por los valores prescritos?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece lo siguiente:

Contaduría General de la Nación	Régimen de Contabilidad Pública	1291
---------------------------------	---------------------------------	------

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por Cobrar de Marco Normativo de Entidades de Gobierno establece:

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 2.5. Baja en cuentas de la norma en mención del Marco Normativo de Entidades de Gobierno señala:



“10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El marco normativo emitido por la CGN, aplicado por las Entidades de Gobierno, incluye además de los Procedimientos Contables basados en el Marco Conceptual y en las Normas para desarrollar los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación sobre temas particulares que deben ser observados por la entidad cuando desarrolla alguna de las actividades regladas en los respectivos procedimientos, incluye los procedimientos transversales, que regulan aspectos que contribuyen a la administración, a la salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.

El Procedimiento transversal aplicado por las Entidades de Gobierno, con independencia del respectivo marco normativo, es el Procedimiento de Control Interno contable según el cual las entidades deben contar con Manuales de políticas contables elaborados acorde a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos contables del marco normativo para la elaboración y presentación de los estados financieros que la entidad aplique, según su naturaleza y actividad.

Este procedimiento indica que corresponde a las entidades elaborar manuales de procedimientos y funciones de acuerdo con las actividades contables y asignación de responsabilidades de quienes las ejecutan directamente o de quienes están relacionados con el proceso contable porque proveen la información o suministro de datos que deben ser entregados de manera oportuna y con las características necesarias, para que sean procesados adecuadamente.

Así mismo, indica que la entidad debe establecer e implementar en cada una de las diferentes etapas del proceso contable, acciones de control que permitan mitigar o neutralizar los factores de riesgo, dependiendo de la complejidad de las operaciones. Por lo antes expuesto, si la entidad, lo considera pertinente incluir los nombres de las entidades

bancarias donde tiene depositados los recursos dentro de los manuales de las políticas contables, puede hacerlo.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes de efectivo u otro instrumento y se darán de baja cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIERO. En algunos casos, la baja en cuentas puede darse cuando llega el deterioro al mismo monto de la cartera y lo deja en cero, para lo cual la entidad deberá realizar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR. Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la realización del proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo cual, siempre que se presenten este tipo cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido los funcionarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071781 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Bienes de uso público Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la plaza de mercado entregada en administración, y de los ingresos y gastos asociados a este bien.

Doctora  
 DIANA CENEIDA TREJOS MEJÍA  
 Jefe de Oficina-Contaduría General  
 Santiago de Cali  
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054022, el día 10 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita lineamientos contables respecto al registro por la entrega y restitución del bien inmueble, de los ingresos y gastos, contemplados en el contrato administrativo de bien de uso público destinado a plaza de mercado, celebrado por la entidad territorial con una entidad privada.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El contrato de administración No. 4181.010.26.1.497 de 2020, suscrito entre el Distrito de Santiago de Cali -Unidad Administrativa Especial de Gestión de Bienes y Servicios- y la Asociación de Comerciantes Concesionarios de la Plaza de Mercado Alameda-ASOALAMEDA, establece:

“PRIMERA: OBJETO. Entregar por parte del Distrito de Santiago de Cali-Unidad Administrativa Especial de Gestión de Bienes y Servicios a ASOALAMEDA, la Plaza de Mercado Alameda para su administración, logística, sostenibilidad, mantenimiento y promoción. (...)

SEGUNDA: ALCANCE DEL OBJETO. ASOALAMEDA deberá ejecutar actividades que permitan la administración, logística, sostenibilidad, mantenimiento y promoción de la plaza de mercado acorde con los lineamientos que defina el Comité de Plazas de Mercado en desarrollo de lo previsto en el Decreto 4112.010.20.345 de mayo 10 de 2017.

TERCERA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) OBLIGACIONES GENERALES DE ASOALAMEDA. Además de las contenidas en el artículo 5 de la Ley 90 de 1992, ASOALAMEDA está obligada a: (...)

9) Presentar semestralmente los estados financieros y balances relacionados con la administración del inmueble objeto del contrato.

10) Permitir la inspección y exhibición de los libros y demás documentos contables y administrativos cuando sean requeridos por el Distrito de Santiago de Cali a través del supervisor designado, y presentar informes cuando éste lo solicite en el ejercicio del control y vigilancia de la ejecución de presente contrato.

11) Realizar la gestión de recaudo y recuperación de cartera de los comerciantes de la plaza de mercado. Y presentar los informes al Distrito de Santiago de Cali a través del supervisor del contrato, en el momento en que éstos sean requeridos.

12) Destinar el bien inmueble objeto de este contrato, exclusivamente para la realización de las actividades relacionadas con el abastecimiento y la seguridad alimentaria, igualmente para aquellas actividades complementarias como la venta de productos agrícolas, plantas y flores, artesanías, esotéricos, productos naturistas y productos de aseo.

13) Realizar las acciones necesarias tendientes a la conservación, funcionamiento y prestación del servicio de plaza de mercado, y las demás complementarias que estén encaminadas a satisfacer el goce pleno del inmueble, en razón de la función pública que les asiste.

14) Tramitar ante el Distrito de Santiago de Cali-Unidad Administrativa Especial de Gestión de Bienes y Servicios o a quien esta delegue cualquier mejora que se requiera realizar en el bien de uso público, las cuales no implican contraprestación alguna para ASOALAMEDA, ni tendrán derecho a exigir al distrito indemnización alguna por este concepto.

15) Hacer devolución de la administración, uso y goce del bien inmueble objeto del presente contrato a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Bienes y Servicios, cuando se configuren las causales para ello. (...)

QUINTA: GASTOS DE ADMINISTRACIÓN. ASOALAMEDA tendrá derecho a percibir como gastos de administración el noventa por ciento (90%) sobre el valor del recaudo de administración de los puestos y/o locales ubicados en la plaza de mercado, a fin de que ASOALAMEDA cuente con las herramientas y talento humano necesario para el cumplimiento del objeto contractual. El diez por ciento (10%) restante deberá ser consignado mensualmente por ASOALAMEDA en la cuenta especial que para tal fin determine el Departamento Administrativo de Hacienda Municipal. Este valor será

certificado anualmente por el contador y/o el revisor fiscal de ASOALAMEDA y se reportará al supervisor designado por la Unidad Administrativa Especial de Bienes y Servicios. (...) PARÁGRAFO CUARTO: El recaudo que por este concepto se perciba será destinado a los proyectos de inversión que el distrito de Santiago de Cali defina y que sean requeridos para brindar el apoyo a la prestación del servicio en la plaza de mercado.

SEXTA: PLAZO. La duración del presente contrato será de diez (10) años contados a partir de la aceptación plataforma del SECOP II por parte de ASOALAMEDA. PARÁGRAFO. En el evento, de que el Distrito de Santiago de Cali determine acometer las obras de construcción en la plaza de mercado, acordadas en el pacto por la vida, el plazo acordado en el presente contrato, se suspenderá de común acuerdo entre las partes por el periodo de duración de la obra. En este caso, una vez terminada la obra, se reanuda el plazo del contrato. (...)

NOVENA: RESPONSABILIDAD: ASOALAMEDA se responsabilizará de los daños ocasionados al inmueble con su utilización, al igual que de los hechos de responsabilidad civil extracontractual que se llegaren a presentar durante la administración del mismo. ASOALAMEDA, se obliga al saneamiento en caso de que se presenten reclamaciones que se deriven de las acciones de administración, los costos que estos demanden, serán a cargo de ASOALAMEDA.

DÉCIMA: ENTREGA DEL BIEN DE USO PÚBLICO. El distrito entregará a ASOALAMEDA el bien inmueble objeto del contrato mediante acta de entrega.

DÉCIMA PRIMERA: RESTITUCIÓN DEL BIEN. Al vencimiento del término del contrato de administración ASOALAMEDA restituirá el inmueble objeto del presente contrato, así como la totalidad de las construcciones, mejoras, instalaciones y anexidades que se hayan levantado durante el periodo de vigencia del mismo las cuales en atención a su condición de espacio público serán de propiedad única y exclusiva del Distrito de Santiago de Cali, sin que haya lugar a reconocimiento y reembolso o pago de ninguna especie a favor de ASOALAMEDA quien al momento de la restitución deberá acreditar que se encuentra a paz y salvo por todo concepto generado por la prestación del servicio público objeto del presente contrato.”

Sobre las plazas de mercado, el Consejo de Estado mediante Sentencia No. T-238 de 1993, ha indicado:

“Las plazas de mercado son bienes de uso público, no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio. El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas. La primera autoridad municipal tiene la facultad legal de adoptar las medidas administrativas que considere indispensables para la adecuada utilización del espacio público en las plazas de

mercado, en particular con el fin de garantizar unas condiciones de libre competencia y de salubridad óptimas que propicien la comercialización directa y efectiva por los campesinos de productos de primera necesidad.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, define un activo como sigue:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia

de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas dispuestas en la Resolución 425 de 2019, la cual modificó las normas anexas a la Resolución 533 de 2015 y 484 de 2017, que hacen parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el Capítulo I Activos, señala lo siguiente:

## “11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.”

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 90 de 2020, establece:

## “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

### 3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.” (Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, siendo las plazas de mercado bienes de uso público, que se encuentran bajo custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio, se deberán incorporar en la información financiera de las entidades públicas, siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento como activo.

Ahora bien, según lo dispuesto en el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, los bienes entregados en administración continúan registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza.

Del clausulado del contrato se desprende que, si bien el Municipio entrega en administración la plaza de mercado de Alameda, no cede el control, ni transfiere los riesgos y el potencial de servicios asociados al bien, razón por la cual, la plaza se deberá presentar en la información financiera del Municipio de Santiago de Cali como activo en la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Sobre el valor del recaudo de administración de los puestos y/o locales ubicados en la plaza de mercado, el Municipio reconocerá el total del recaudo como ingreso mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta pertinente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuando surja el derecho. Por su parte, el pago por la administración de la plaza efectuado a ASOALAMEDA, se reconocerá como gasto debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando ASOALAMEDA consigne el 10% sobre el valor del recaudo de administración de los puestos y/o locales ubicados en la plaza de mercado, en la cuenta destinada para tal fin, la entidad territorial reconocerá la entrada de efectivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

El saldo de la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se cruzará con la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071811 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de vías con base al plano de levantamiento de Coordenadas del IGAC, cuando no se cuenta con matrícula inmobiliaria ni ficha catastral

Doctores

GUSTAVO ANDRÉS OSPINA AGUDELO

Subsecretario de Hacienda y Finanzas Públicas

MARÍA MERCEDES RÍOS AYALA

Secretaria General

Municipio Santa Rosa de Cabal

Santa Rosa de Cabal, Risaralda

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054952, el día 14 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita:

“A partir del dictamen realizado por la Contraloría General de Risaralda sobre los Estados Contables Municipio de Santa Rosa de Cabal de la vigencia fiscal 2019, en el Hallazgo Administrativo No. 15, se especificó que los bienes de uso público correspondientes a la red de carretera y plazas públicas, no se obtuvo documento alguno que respaldara las cifras reveladas a 31 de diciembre de 2019.

De esta forma el Municipio suscribió un Plan de Mejoramiento con la Contraloría General de Risaralda, para subsanar lo correspondiente a la información contable de la Red Carretera, donde se estableció las siguientes acciones de mejora:

- Con base en el plano de levantamiento de Coordenadas conforme al IGAC, Individualizar el inventario de vías principales por tramos entregándolo a la Subsecretaría de Obras Públicas.

· Incluir en el inventario de vías principales por tramos entregado por la Subsecretaría de Ordenamiento Territorial su estado y esta a su vez entregar al Secretario de Desarrollo Económico y Competitividad para incluir el valor.

· Incluir en el inventario de vías por tramos entregado por la Subsecretaría de Obras Públicas el valor entregando al almacén, proceso adscrito a la Secretaría General.

Estas acciones de mejora ya se realizaron en el Municipio de Santa Rosa de Cabal, sin embargo, en comité de sostenibilidad el área de almacén y contabilidad especificó que se requiere un concepto, que permita aclarar que sin contar con las matrículas inmobiliarias y fichas catastrales de las vías del Municipio, sea procedente ingresar el Inventario de las vías principales sobre el plano de levantamiento de Coordenadas conforme al IGAC con su estado y valor de mercado, al módulo de almacén del software del Municipio, a sabiendas que este ajuste presenta una disminución significativa de los activos y patrimonio del Municipio.

Por lo descrito anteriormente, nos permitimos solicitar ante su despacho Concepto de la Contaduría General de la Nación, que le permita aclarar al área contable y de almacén si es procedente incluir en el módulo de almacén este Inventario de la Red Carretera con base en el plano de levantamiento de Coordenadas conforme al IGAC sin tener soporte de las matrículas inmobiliarias y fichas catastrales de las vías, teniendo en cuenta que el dominio y control de estos activos los tiene la Alcaldía de Santa Rosas de Cabal y que al realizar los ajustes contables con este inventario, se presentará una disminución significativa la subcuenta 171001 Red carretera.

Si es procedente incorporar este inventario en el módulo de almacén y ajustar los saldos contables correspondientes al mismo, nos permitimos solicitar un concepto sobre el tratamiento contable que se debe aplicar para ajustar la subcuenta 171001 Red carretera, ya que va presentar una disminución significativa del activo y patrimonio expresado en los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2019 y 2018.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. "(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### "11. BIENES DE USO PÚBLICO

##### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

## 11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

11. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

## 11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporación al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y modificado por la Resolución 625 de 2018, establece:

### “2.1. Etapas del proceso contable

#### 2.1.1. Reconocimiento

Es la etapa en la cual se incorpora, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados (estado de resultado integral en el caso de las empresas), un hecho económico que cumpla la definición de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto); que sea probable que genere flujos de entrada o salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; y que sea susceptible de medición monetaria fiable. El reconocimiento de un hecho económico implica identificación, clasificación, medición y registro.

La captura de los datos originados en los hechos económicos se analiza desde la óptica del origen y aplicación de recursos, dando cumplimiento al principio de devengo, es decir que

los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

#### 2.1.1.1. Identificación

Es la subetapa en la que la entidad selecciona aquellos sucesos que han ocurrido, que son de carácter económico y que son susceptibles de ser reconocidos. Lo anterior, considerando que no todos los hechos económicos implican un aumento en los beneficios, en los sacrificios económicos, o en el potencial de servicio que obtendrá o deberá asumir la entidad, respectivamente.

(...)

#### 2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

(...)

## 4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes. Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un activo es un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso es controlado por una entidad cuando otorga, entre otros, un derecho a usar un bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo; en otras palabras, el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar la existencia del control, una entidad debe tener en cuenta la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, entre otros. Sin embargo, la titularidad jurídica del recurso no es esencial para determinar la existencia de un activo para la entidad y el control sobre el mismo, en tanto este no es necesariamente suficiente para que cumpla las condiciones.



Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Por otra parte, la Norma de bienes de uso público señala que estos activos son los destinados al uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por tanto, están al servicio de ésta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, donde el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Así mismo, estos bienes se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

La mencionada Norma también establece que en el reconocimiento, los bienes de uso público se miden inicialmente al costo, el cual comprende, entre otros, el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, y que su medición posterior corresponde al costo menos la depreciación acumulada y deterioro acumulado, por lo tanto, las estimaciones de valor que se hagan a estos bienes, con posterioridad a su reconocimiento, únicamente serán con ocasión a la determinación del deterioro del valor, más no para la actualización de su valor.

En este sentido, los bienes de uso público que se consideren materiales, el Municipio debe evaluar, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios, que en cuyo caso de presentarse deberá medirse como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable, este último entendido como la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

De igual modo, la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar que la información contable pública sea susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de

políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios para que los documentos soportes sean idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al caso particular, por una parte, es el Municipio el encargado de evaluar y definir el soporte contable idóneo que permita el reconocimiento de las vías principales, siempre y cuando se garantice que la información contable sea susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada.

Por otro lado, atendiendo al juicio profesional, es el Municipio el encargado de determinar si un bien cumple con los criterios para ser reconocido como activo y, por lo tanto, identificar el momento en el cual los bienes se encuentran bajo el control del Municipio, con el fin de efectuar el reconocimiento en los estados financieros, y que la información contable cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En relación con lo anterior, conforme a la identificación de la fecha a partir de la cual los bienes cumplieran con los criterios de reconocimiento como activo en los estados financieros del Municipio, se aplicará alguna de las siguientes alternativas:

1. Bienes de uso público que en la elaboración de los saldos iniciales cumplieran con los criterios para su reconocimiento como activos, que no se han incorporado en los estados financieros del Municipio y que en la elaboración de los Saldos Iniciales se optó por la segunda alternativa de medición “Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición”

Para llevar a cabo la corrección de la información contable bajo esta alternativa, se dará de baja en cuentas el valor de los bienes, así como su depreciación acumulada a 31 de diciembre del año 2017, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Posteriormente, se incorporarán los activos por

el costo de reposición a nuevo depreciado, mediante avalúo técnico a 1º de enero de 2018, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, será necesario calcular la depreciación según la Norma de bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

2. Bienes de uso público que cumplieran con los criterios para su reconocimiento como activos en un periodo anterior y que no se han incorporado en los estados financieros del Municipio

De conformidad con la Norma de bienes de uso público, el Municipio deberá determinar el costo de los bienes en la fecha en la cual se obtuvo el control de los mismos, afectando las cuentas correspondientes del activo y la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000411 del 14-01-2020  
20202000005081 del 27-02-2020  
20202000029321 del 03-07-2020

\*\*\*

**1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES****CONCEPTO No. 20201100071831 DEL 29-12-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Recursos naturales no renovables Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	TRM a aplicar en la medición y actualización de las reservas de hidrocarburos cuya valoración se realiza en dólares

Doctor

JUAN ESTEBAN RODRÍGUEZ MONTEALEGRE

Coordinador grupo de gestión financiera y contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055252, el día 15 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita:

“El Ministerio de Minas y Energía realiza la medición y actualización de las reservas de hidrocarburos según lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno, adjunto a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, capítulo 1 activos, numeral 13 recursos naturales no renovables.

Este establece que los recursos naturales no renovables se medirán por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso. Estos activos se reconocerán como un mayor valor del patrimonio.

La medición de las reservas de hidrocarburos a 31 de diciembre de 2019, se realizó por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH, la cual se desarrolló utilizando como metodología, la establecida en el decreto 727 de 2007 y el decreto 324 del 3 de febrero de 2010; determinando, que el valor presente neto de las regalías de reservas de petróleo y gas de propiedad de la Nación se ha calculado utilizando el precio de referencia WTI 2019 establecido en la Resolución 77, con tasa de descuento del 10% y el flujo en dólares de los Estados Unidos de América con su correspondiente valoración en pesos colombianos (TRM, último trimestre 29 de enero a 27 de abril de 2020).

La Contraloría General de la Nación CGN, en aplicación de sus funciones; de la siguiente observación sobre los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2019:

“En la verificación de los recursos naturales no renovables, se evidenció que el Ministerio de Minas y Energía en la actualización de las reservas de minerales de la vigencia fiscal 2019, utilizó una Tasa Representativa del Mercado (TRM) de \$3.200, la cual, es diferente a la determinada por la Superintendencia Financiera que para ese periodo fue de \$3.277,14.

Según el análisis realizado por la Contraloría, El Ministerio debió actualizar dichas reservas utilizando la TRM a la fecha de cierre dando cumplimiento a las circulares externas 006 y 008 de 2004 y circular externa 100 de 1995 emitidas por la Superintendencia Financiera.

Por lo anterior, solicitamos su colaboración conceptuando si las reservas naturales cuya valoración se realice en dólares, deben ser actualizadas a la TRM en la fecha de cierre o si por el contrario deben ser medidas según la metodología establecida, que a la fecha está vigente teniendo en cuenta que esta partida no es monetaria, y generaría un impacto el cambio de metodología.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “13. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

#### 13.3. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los recursos naturales no renovables se medirán, previo reconocimiento de su agotamiento, por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso. La diferencia con respecto al valor en libros del recurso se reconocerá en el patrimonio.

(...)

## 2. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

1. Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

#### 2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

(...)

#### 2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

(...)

### 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

(...)

#### 5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

(...)

## 5.2. Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

6. Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio en la moneda extranjera, al final de cada periodo contable, las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mide ese valor.

La Norma de recursos naturales no renovables señala que la medición posterior de estos, previo reconocimiento de su agotamiento, se efectúa por el valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso.

En este sentido, dado que los recurso naturales no renovables se miden al valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso, y para el caso particular, este valor está sujeto a las variaciones en las tasas de cambio en la moneda de los Estados Unidos de América, si durante el año 2019 el Ministerio de Minas y Energía realizó la estimación del valor presente con la TRM de la fecha de medición, la entidad pudo mantener dicho valor al cierre del periodo, a menos que a 31 de diciembre del 2019 hiciera una nueva estimación del valor presente neto de los beneficios económicos futuros que se espera percibir a título de regalías por la explotación del recurso, en cuyo caso debió usar la TRM de este día.

Por lo tanto, el uso de una TRM de un día distinto a la fecha de medición del recurso natural no renovable, corresponde a un error en la aplicación de la norma contable, que se deberá corregir ajustando el valor las partidas del activo y patrimonio afectadas por el error. Así mismo, atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material se debe efectuar la reexpresión de los estados financieros.



Ahora bien, teniendo en cuenta la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable, frente a la TRM utilizada por el Ministerio correspondiente al último trimestre 29 de enero a 27 de abril de 2020, corresponde a un hecho ocurrido después del periodo contable que no implica ajuste, dado que indica condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, son únicamente objeto de revelación.

\*\*\*

**1.9 OTROS ACTIVOS****CONCEPTO No. 20202000000401 DEL 14-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos entregados en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctora  
LINA MARCELA SEPÚLVEDA VANEGAS  
Contadora  
Empresas Públicas Municipales La Celia  
La Celia-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500041662 del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia SAS ESP, firma convenios con el Municipio de La Celia para la ejecución de Obras, donde dichos convenios son con destinación específica, no se realiza con el personal de la Empresa (funcionarios), donde los recursos no ejecutados son devueltos a la Entidad, los cuales se han estado Registrando en 2902 (RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN), y por solicitud de la Contadora del Municipio no pide registrarlos como un Ingreso por medio de Subvenciones recibidas.

1. ¿Cuándo los recursos que se reciben para la ejecución de convenios se manejan como Ingreso "Subvenciones"?

Con base en los antecedentes expuestos se atiende su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se señalan los siguientes principios que rigen el proceso contable:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

De acuerdo con la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual, los ingresos se entienden como:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, el reconocimiento de los ingresos establece:

#### “6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto

de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio del devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estableció lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)

## 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que estos se inviertan temporalmente.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados

en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a una entidad distinta de las sociedades fiduciarias se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Si el bien entregado para administrar produce ingresos por concepto de arrendamiento, la empresa debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con el recaudo del derecho se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para todos los casos, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título



por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

De igual forma, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá atender los criterios establecidos para el reconocimiento de los ingresos, los cuales son definidos como los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Y así mismo, la empresa revisará el concepto de los recursos entregados en administración, definidos en el procedimiento anexo a la Resolución 079 de 2019, en donde los definen como aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Por lo anterior, el tratamiento contable para cada contrato o convenio suscrito dependerá con las características y condiciones pactadas en cada uno y, según sea el caso, aplicará el procedimiento que corresponda según lo señalado a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de La Celia, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### 1.1. Transferencia de recursos no condicionadas

En este caso, si el municipio de La Celia realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

#### 1.2. Transferencia de recursos condicionadas

En este caso, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto administre el proyecto. En este orden de ideas, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se

entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Cuando el Municipio de La Celia entregue recursos en administración a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P., observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos al Municipio, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, la Empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos

entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000000561 DEL 15-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de recursos entregados a patrimonio autónomo FFIE y sus respectivos rendimientos.

Doctor  
 JOSÉ MANUEL SOLER JIMÉNEZ  
 Contador Público  
 Municipio Ciénega-Boyacá  
 Ciénega-Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500042942, del 10 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto respecto a los siguientes temas:

“...por medio de la presente solicito de su apoyo para el siguiente reconocimiento en el municipio del Ciénega-Boyacá, en el año 2016 se realizó un desembolso de 224.109.529 para el convenio No 1039 del 2015 para la infraestructura educativa, para lo cual se creó un patrimonio autónomo, en el mes de octubre del 2019 llega un oficio en el cual nos certifican unos rendimientos y el valor girado en el 2016, dicho patrimonio autónomo no se encuentra reconocido en contabilidad, ni en el ESFA, mi pregunta es la siguiente: ¿cuál sería el correcto reconocimiento en contabilidad de este hecho? debido a que no tenía conocimiento de este”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 59 de La Ley 1753 de 2015 por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un Nuevo País” creó el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Preescolar; Básica y Media (FFIE), sin personería jurídica, como una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional”.

De igual forma, el literal f) del artículo citado anteriormente, señaló que los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media provendrán, entre otras, de los recursos provenientes del recaudo establecido en el artículo 11 de la Ley 21 de 1982, destinados al Ministerio de Educación Nacional y de los aportes de los departamentos, Distritos y Municipios.

En el marco de lo anterior, el Ministerio de Educación Nacional y el CONSORCIO FFIE-ALIANZA-BBVA suscribieron el Contrato No 1380 de octubre de 22 de 2015, constitutivo del Patrimonio Autónomo denominado FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA FFIE, cuyo objeto es “administrar y pagar las obligaciones que se deriven de la ejecución del plan nacional de infraestructura educativa, a través del patrimonio autónomo constituido con los recursos transferidos del FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA PREESCOLAR, BÁSICA Y MEDIA-FFIE, creado por el artículo 59 de la ley 1753 del 9 de junio de 2015”

La cláusula segunda del Contrato No 1380 establece como obligaciones:

“a) Recaudar a título de fiducia mercantil los recursos transferidos del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, creado por el artículo 59 de la Ley 1753 del 09 de junio de 2015. Para tal efecto, el Ministerio de Educación Nacional a través del Fondo de Infraestructura Educativa Preescolar, Básica y Media, en calidad de fideicomitente, transferirá al Patrimonio Autónomo, a título de fiducia mercantil, los recursos establecidos tanto en el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 como en el CONPES 3831 de 2015, como fuente de financiación, garantía y pago del Fondo y del Plan Nacional de Infraestructura Educativa, los cuales serán administrados por la FIDUCIARIA en su condición de vocera del patrimonio autónomo.

b) Constituir el Patrimonio Autónomo con base en los recursos transferidos.

(...)

m) Presentar los informes mensuales de ejecución presupuestal y de tesorería de los proyectos discriminando las fuentes y/o los aportantes de conformidad con los requisitos establecidos en el Manual Operativo...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el municipio de Ciénega-Boyacá suscribió el “ACUERDO DE COFINANCIACIÓN PARA LA TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS AL PATRIMONIO AUTÓNOMO FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA-FFIE”, en el que formaliza la transferencia de doscientos veinticuatro millones ciento nueve mil quinientos veintinueve pesos moneda corriente (\$224.109.529) al patrimonio autónomo con base en lo acordado en el Convenio Marco 1039 cuyo objeto es aunar esfuerzos para el desarrollo de las gestiones necesarias que

posibiliten el cumplimiento del plan nacional de infraestructura educativa en el marco de la política pública de jornada única.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El artículo 4 de dicha Resolución, estableció el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades De Gobierno y señaló que “El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, las entidades formularan y ejecutaran, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (Subrayado fuera del texto).

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo



al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca...” (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, mediante la Resolución 386 de 2018 emitida por la CGN, se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla

una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

## 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

### 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.

### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

#### 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

### 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la entidad que actuará como fideicomitente.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En los casos en los que los recursos se giren directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

La entidad que actúa como fideicomitente reportará a la entidad que controla los recursos la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, la entidad que controla los recursos atenderá lo establecido en los otros numerales relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la

cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El Ministerio de Educación Nacional y el CONSORCIO FFIE-ALIANZA -BBVA suscribieron el Contrato No 1380 de octubre de 22 de 2015, constitutivo del Patrimonio Autónomo denominado FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA FFIE, cuyo objeto es “administrar y pagar las obligaciones que se deriven de la ejecución del plan nacional de infraestructura educativa, a través del patrimonio autónomo constituido con los recursos transferidos del FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA PREESCOLAR, BÁSICA Y MEDIA-FFIE, creado por el artículo 59 de la ley 1753 del 9 de junio de 2015.

Por su parte, el municipio de Ciénega postuló un predio para el desarrollo de proyecto de infraestructura educativa a efectos de ser cofinanciado con recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa, Preescolar, Básica y Media-FFIE, el cual, surtido el proceso de evaluación jurídica y técnica, contó con los conceptos de viabilidad para la priorización de proyectos.

Por lo anterior, el municipio de Ciénega aportó en el 2015 la suma de doscientos veinticuatro millones ciento nueve mil quinientos veintinueve pesos (\$224.109.529) para la cofinanciación del proyecto de infraestructura educativa en el marco del acuerdo de cofinanciación para la transferencia de recursos al “PATRIMONIO AUTÓNOMO FONDO DE INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA-FFIE” suscrito entre el municipio de Ciénega y el CONSORCIO FFIE-ALIANZA -BBVA.

Teniendo en cuenta que, el CONSORCIO FFIE-ALIANZA -BBVA reporta rendimientos financieros derivados de los recursos entregados para efectos de desarrollar el proyecto de infraestructura educativa, el municipio de Ciénega deberá definir con el Ministerio de Educación Nacional el concepto por el cual se realizaron los aportes al patrimonio autónomo constituido por el Ministerio, teniendo en cuenta los criterios de reconocimiento de activos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De acuerdo con lo definido, el Municipio y el Ministerio aplicarán el procedimiento contable correspondiente, según lo planteado a continuación:

1) Entrega de recursos por concepto de transferencia del Municipio al Ministerio de Educación

Si una vez realizado el análisis se concluye que los aportes entregados por el Municipio al Ministerio de Educación Nacional a través del patrimonio autónomo fueron por concepto de transferencia, cediendo el control al Ministerio para que con ellos se ejecute el objeto del proyecto, el Municipio debió registrar en su momento un gasto por transferencia y no deberá realizar ningún registro contable para efectos del reconocimiento de los recursos entregados, así como de los rendimientos financieros reportados por el patrimonio autónomo.

Lo anterior, toda vez que el reconocimiento de dichos recursos recaerá en cabeza del Ministerio de Educación Nacional, quien deberá registrar tales hechos económicos conforme a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 386 de 2018.

2) Entrega de los recursos en administración al Ministerio de Educación Nacional a través del Patrimonio Autónomo denominado FONDO DE INFRESTRUCTURA EDUCATIVA FFIE.

En este caso, si se determina que los aportes del Municipio se realizaron al Ministerio de Educación para que se administraran a través del Patrimonio Autónomo denominado FONDO DE INFRESTRUCTURA EDUCATIVA FFIE para efectos de la realización del proyecto en el cual el Municipio aún conserva el control sobre los recursos entregados, deberán aplicar lo establecido en el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 386 de 2018 y realizará los siguientes registros contables:

a. Reconocimiento de los recursos entregados en administración

Dado que el Municipio no reconoció los recursos entregados en administración al Ministerio de Educación Nacional en el 2015, y tampoco incorporó dichas partidas en la determinación de saldos iniciales durante el proceso de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, deberá reconocer este hecho como un error contable conforme a lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para ello, deberá registrar los recursos entregados al Ministerio a través del patrimonio autónomo debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional como entidad administradora debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

b. Registro de los rendimientos derivados de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Posteriormente, los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

En ese sentido, los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, esta debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional como entidad administradora debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000000991 DEL 21-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-venta de bienes Ingresos Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

Doctor  
 JORGE ALBERTO MORENO VILLAREAL  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044312 del 19 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT) y ENTerritorio relacionado con los convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, donde la obligación adquirida por ENTerritorio es de resultados, entregando plenamente ejecutado un proyecto, respondiendo sobre la ejecución por su cuenta y riesgo y donde los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:



## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones generales sobre los contratos o convenios de gestión integral de proyectos

La sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto con número de radicación 1881 y Número Único 11001-03-06-000-2008-00013-00 de 2008, manifestó lo siguiente:

“(…) El problema es entonces dilucidar si efectivamente la entrega de los dineros se hace a título de pago de un precio o de administración de recursos, y de aquí se debe dilucidar a quién acrecen los rendimientos financieros de tales dineros.

(…)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

Además de esta interpretación general que tiene en cuenta las atribuciones y los fines de las entidades públicas, pasa la Sala a aplicar las reglas de los artículos 1620 y 1622 del Código Civil a los contratos de gerencia integral de proyectos, con base en la información disponible, de suerte que si ambas partes los han ejecutado bajo el entendido de que Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él” y que “el pago que se realice a Fonade en su condición de contratista, corresponde a la

contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, mal puede un tercero interpretar las cláusulas de los convenios interadministrativos contradiciendo la forma práctica con la que han interpretado sus obligaciones y les han dado cumplimiento. Como se expuso antes, prima en este caso la intención de las partes demostrada por la forma como se han ejecutado tales contratos, de acuerdo con las normas del Código Civil.

Advierte la Sala que la aplicación que ha hecho de las disposiciones contenidas en el Código Civil obedece a que el contrato llamado de gerencia integral de proyectos, es un contrato atípico, pues si bien el artículo 32 de la ley 80 de 1993, enlista como uno de los objetos posibles del contrato de consultoría, el de la “gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos”, la prestación a cargo del consultor está constituida fundamentalmente por servicios inmateriales, mientras que, teniendo en cuenta la descripción que se ha hecho de él y los documentos revisados, en el contrato de gerencia integral de proyectos Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”. Entonces, su atipicidad impone que sea examinado a la luz de las reglas de interpretación señaladas.

Con base en las premisas anteriores, la Sala RESPONDE:

“¿Los rendimientos financieros generados por las inversiones que realice Fonade con recursos correspondientes al pago que efectúen sus contratantes en cumplimiento de convenios interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, son de su propiedad o de la entidad pública que lo contrató?”

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.”  
(Subrayados fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

EL Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, e el numeral 5 Principios de Contabilidad, dispone:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

### **3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público**

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 049 de 2019, establece el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera, de dicho Marco, señala en el párrafo CC12, la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

El mismo documento, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)”

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

“4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que

“4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

Ahora bien, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 incorporada a la regulación contable pública, aborda lo relacionado con los Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y al respecto señala:

“Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contra parte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente...

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 y 37, una entidad satisfará en un momento determinado. Para determinar el

momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo-si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo-el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo-la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo-la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes...

(e) El cliente ha aceptado el activo-la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

(...)

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. (...)" (Subrayados fuera de texto)

La guía de aplicación de la NIIF 15 incorporada a la normatividad contable pública, establece lo siguiente:

#### Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). ...

(...)

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si se obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre.

(...)

B35B Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de



su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, con base en lo definido en la regulación contable pública y, adicionalmente, en los argumentos expuestos por el Consejo de Estado, en lo relacionado con los contratos o convenios de gestión integral de proyectos suscritos entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y ENTerritorio, este último asume bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto en el que se encuentran obligaciones de desempeño, razón por la cual los recursos recibidos en el marco de los pactado en dichos contratos o convenios, se reconocerán como ingresos operacionales.

En consecuencia, el tratamiento contable para los contratos o convenios de gerencia integral de proyectos que cumplan con las características mencionadas anteriormente será el establecido a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio**

#### **a. Entrega de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:**

Los pagos realizados por el Ministerio para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un activo según su naturaleza o un gasto.

Ahora bien, si los recursos girados para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

**b. Reconocimiento de los ingresos:**

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el Ministerio deberá reconocer el activo a medida que la entidad asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el activo correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el activo una vez lo entregue la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del activo, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del activo recibido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el Ministerio deberá reconocer los gastos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad contratada de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

**2. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para ENTerritorio**

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos al ENTerritorio para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el ENTerritorio deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo ENTerritorio para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

**a. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:**

Los recursos recibidos por ENTerritorio en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 -INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe ENTerritorio para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

ENTerritorio deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando ENTerritorio entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

-Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

-Cuenta 1906-AVANCES y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por ENTerritorio.

c. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, ENTerritorio deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

d. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

### **3. Vigencia de conceptos emitidos por la CGN**

Considerando lo expuesto anteriormente, los procedimientos contables indicados en los conceptos No. 2017200010235-1 del 14 de noviembre de 2017 y No.20182000002160-1 del 02 de abril de 2018 no serán aplicables a las entidades toda vez que se emitieron bajo los criterios definidos bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público antes de la entrada en vigencia de la NIIF 15 según lo establecido en la Resolución 037 de 2017 que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones.

Ahora bien, para el caso de los conceptos No.20182000003416-1 del 10 de julio de 2018 y No.20182000004421-1 del 12 de septiembre de 2018 continuarán siendo aplicables para las entidades toda vez que las conclusiones presentadas se sustentan en hechos y fundamentos que no han sido modificados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003041 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la adquisición realizada en el mes de diciembre de 2019 de dos módulos integrados a un software académico adquirido en el año 2015 y que fue reconocido en el resultado del periodo.

Doctora  
LAURA CRISTINA OSPINA OSPINA  
Contratista contabilidad  
Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia  
Medellín-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000802, del día 14 de enero de 2020, mediante la cual solicita se indique el tratamiento contable de la adquisición realizada en diciembre de 2019 de dos módulos integrados a un software académico adquirido en el año 2015 y el cual no fue reconocido como activo intangible, sino afectando el resultado del periodo contable.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece: “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos del 1, 2, 3, 4 y 11 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexas en la Resolución 484 de 2017, la cual modifica el anexo de la Resolución 533 de 2015, establecen:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

1353

“1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 20, 22 y 23 del numeral 4.3. Corrección de Errores de Periodos Anteriores, de la Norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexas en la Resolución 484 de 2017, la cual modifica el anexo de la Resolución 533 de 2015, establecen:

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente frente al tratamiento contable de la adquisición en diciembre de 2019 de dos módulos integrados a un software académico adquirido en años anteriores:

Los intangibles, además de ser recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, deben cumplir con los criterios de reconocimiento de los activos, los cuales incluyen que sean recursos controlados por la entidad, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y que su medición monetaria sea fiable; en caso contrario, no podrán ser reconocidos como activos en la información financiera de la entidad.

Por lo anterior, la entidad debe evaluar si para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, se realizó el análisis frente a si el software académico adquirido previamente cumplía o no con los criterios de reconocimiento mencionados en el párrafo inmediatamente anterior, puesto que esto

definirá el tratamiento contable de los módulos adquiridos e incorporados en el software, como se muestra a continuación:

1. El software académico no cumple con los criterios de reconocimiento como activo intangible:

Las mejoras o adiciones sobre un intangible adquirido que no cumplió con la totalidad de los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de activos intangibles bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberán ser reconocidas como gastos en el resultado del periodo, toda vez que no hay un activo asociado al que se le pueda imputar los desembolsos incurridos por estos conceptos; excepto cuando se traten de adiciones que puedan independizarse y cobrar autonomía para reconocerse como activos intangibles, siempre que cumplan con los criterios de reconocimiento para ser clasificados como tales.

Por lo tanto, las adiciones que cumplan con estas características para reconocerse como activos independientes podrán ser objeto de reconocimiento como activos, aplicando la Norma de activos intangibles contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. El software académico cumplía con los criterios de reconocimiento como activo intangible:

Si una vez evaluado los criterios antes mencionados, la entidad determina que a 1° de enero de 2018 el software académico adquirido cumplía con los criterios de reconocimiento como activo intangible contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se estará frente a un error contable por la omisión que se presentó en la determinación de los saldos iniciales en aplicación del Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones, y por lo tanto, la entidad deberá corregir el error aplicando la norma de corrección de errores de periodos anteriores, incorporando el software en el periodo en el que se descubrió, ajustando el valor de las partidas que se vieron afectadas por la omisión contra resultados de ejercicios anteriores. En caso de ser un error material de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Por lo tanto, una vez corregido el error, las erogaciones por adiciones o mejoras del software académico reconocido como activo intangible, se reconocerán como un mayor valor del activo, siempre y cuando aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300002761 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos Otros Pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de deducciones por concepto de impuestos derivadas de la ejecución de proyectos con recursos del SGR, donde la entidad actúa únicamente como ejecutora y no beneficiaria.

Doctora  
DEIDY JOHANNA DUQUE ZULUAGA  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Instituto Nacional de Vías  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su solicitud realizada en la mesa de trabajo efectuada en la Contaduría General de la Nación (CGN), el día 07 de febrero de 2020, en la cual solicitó sea revisado el Concepto con radicado N° 20192000060251 del 22 de octubre 2019, ello debido a que considera que este no toma en cuenta la totalidad de los hechos económicos que suceden en la ejecución de los proyectos financiados con recursos del SGR, en los cuales INVIAS ha sido designada como instancia pública para la contratación de la interventoría, señalando puntualmente lo relacionado con las deducciones que se efectúan por concepto de impuestos en la ejecución de estos proyectos. Así mismo, que se le indique el proceso que aplica, toda vez que los recursos asignados a los diferentes proyectos son incluidos al presupuesto de INVIAS.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características

fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel. (...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2-El valor de los derechos recaudados.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2-El valor de los pasivos pagados. (...)

#### 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los recursos reintegrados.
- 2-El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los recursos recibidos." (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016, señala:

“15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Quando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. Para tal efecto, se realizarán los siguientes registros contables.

## 15.1. Traslado de recursos para la ejecución del proyecto (...)

## 15.1.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos los gira directamente el SGR a la entidad ejecutora del proyecto.

## 15.1.3. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.  
(...)

## 15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

### 15.3.1. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

La entidad ejecutora controlará la ejecución del proyecto en las cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN o 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, según se trate de activos y gastos, o de pasivos e ingresos.

Adicionalmente, con los pagos efectuados, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES.

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración, para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

### 15.3.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía

Con la información que reporte trimestralmente la entidad ejecutora del proyecto, la entidad territorial beneficiaria de la regalía incorporará y/o actualizará en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, así como el saldo de los recursos en administración. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto con radicado N° 20192000060251 del 22 de octubre 2019 de la CGN, dirigido a su despacho, señala en las conclusiones:

“(...) En la entidad ejecutora del proyecto (INVIAS)

Teniendo en cuenta que los recursos no ingresan a las cuentas bancarias del Instituto, no es viable la aplicación del numeral 15 del procedimiento, en relación con el reconocimiento de recursos recibidos en administración, en consecuencia, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355 -EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516 -Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915 -DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522 -Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915 -ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355 -EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se ratifican los registros contables señalados en las conclusiones del Concepto con radicado N° 20192000060251 del 22 de octubre 2019, y se adiciona a los mismos los registros inherentes al reconocimiento de las deducciones de impuestos, originadas en la ejecución de los proyectos en los cuales la entidad interviene como ejecutora.

Tal como se menciona en el concepto, le corresponde a INVIAS, como entidad ejecutora y no beneficiaria de la regalía, realizar el reconocimiento de la contabilidad de los proyectos por medio de cuentas de orden, en el caso de los activos y gastos en las cuentas de orden deudoras y para los pasivos e ingresos en las cuentas de orden acreedoras. Así mismo, le corresponde presentar esta información a la entidad beneficiaria para que incorpore en su contabilidad el producto de la ejecución, debitando las cuentas respectivas de los activos o gastos y acreditando las cuentas correspondientes a los pasivos o ingresos, cabe aclarar que entre los pasivos que debe reconocer se encuentran las deducciones de impuestos efectuadas por la adquisición de bienes y servicios.

En relación con los recursos que son girados directamente por parte del SGR a la entidad ejecutora para el pago de los impuestos, su tratamiento corresponde al señalado en el numeral 15 del Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), es decir:

La entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, por el valor girado por el SGR.

INVIAS por su parte, como entidad ejecutora, registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual será cancelada una vez se efectúe el pago de las retenciones y demás deducciones por impuestos.

A su vez, la entidad beneficiaria, debitará el pasivo de las cuentas por pagar reconocidas por concepto de retenciones y demás deducciones por concepto de impuestos, acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De otra parte, con relación a la inquietud sobre el manejo presupuestal de los recursos asignados por el SGR para la ejecución de los proyectos, y que son incluidos en el presupuesto de la entidad, se señala que la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000003741 DEL 14-02-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Contador-Contratista

Empresa Municipal de Renovación Urbana del Municipio de Santiago de Cali

Santiago de Cali

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500001132, del 15 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Solicito a usted muy comedidamente nos suministre o indique si existe normatividad precisa que permita reclasificar los movimientos que realizamos en las cuentas 1908 RECAUDOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a Cuentas de Orden, esto debido a que nos impactan los activos y pasivos con Recursos que no son propios son principalmente del Municipio de Cali, en los procesos de Convenios Interadministrativos suscritos con nosotros

A raíz de comentario presentado en reunión de Junta Directiva, en la cual se nos pidió separáramos esos valores de las cuentas 1908 y 2901 y que se “reflejara” la realidad de nuestra Entidad...”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera dentro de las cuales define, en el numeral 4.1.2, la representación fiel como:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error...” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se definen los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, establece en el numeral 6.1. la definición de los elementos de los estados financieros, y en particular, sobre los activos señala en el numeral 6.1.1:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.



(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando (...)" (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 079 de 2019 por la cual se incorpora en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, señala:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con

la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)

### 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta

190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

## 2.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la empresa que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

## 2.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la empresa que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Según lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, una de las características de la información es la representación fiel la cual se refiere a que la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos que pretende representar.

En lo relacionado con activos, se establecen varios criterios para su identificación y reconocimiento, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, el Marco conceptual señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Por lo anterior, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Según el Marco conceptual una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. En razón a lo anterior, las empresas deben apoyarse en juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las

condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

En concordancia, los criterios de reconocimiento de los activos establecen que estos serán reconocidos cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la Empresa Municipal de Renovación Urbana (EMRU) reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica que subyace dentro de los convenios interadministrativos de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa y el Municipio de Santiago de Cali deberán evaluar, con base en lo establecido en los convenios celebrados entre las partes, el concepto por el cual se entregan los recursos a la empresa, teniendo en cuenta aspectos como la obtención de beneficios económicos futuros, el control sobre los recursos, la parte contractual que asume los riesgos, la capacidad de definir el uso, etc.

Una vez realizada la evaluación, la Empresa Municipal de Renovación Urbana de Santiago de Cali, deberá observar la opción que corresponda al caso particular, para la aplicación del procedimiento contable pertinente, enmarcado en las siguientes situaciones:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de Santiago de Cali, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa Municipal de Renovación Urbana para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### **1.1. Transferencia de recursos no condicionadas**

En este caso, si el Municipio realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

## 1.2. Transferencia condicionadas de recursos

En este caso, la Empresa solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos

cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto administre el proyecto. En este orden de ideas, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Cuando el Municipio entregue recursos en administración a la Empresa, observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos



concedidos al Municipio, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, la Empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la restitución de los recursos de la empresa al Municipio, este último debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004821 DEL 25-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos Asuntos no contemplados en una destinación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la restitución de remanentes del Patrimonio Autónomo de Remanentes PAR-Adpostal

Doctora  
MYRIAM AMOROCHO BECERRA  
GIT Contabilidad-Subdirección Financiera  
Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20205500001372 del 16 de enero de 2020, mediante la cual solicita:

“Se constituyó un patrimonio autónomo de remanentes para Adpostal en Liquidación denominado PAR-ADPOSTAL EN LIQUIDACIÓN, cuya finalidad era la administración, conservación, custodia y transferencia de los archivos, la atención de las obligaciones remanentes y contingentes, así como de los procesos judiciales, tutelas y reclamaciones en curso al momento de la terminación del proceso liquidatorio.

Sin embargo, a la fecha ya se termina el patrimonio autónomo y el Mintic va recibir los procesos judiciales, por lo que solicitamos de su amable colaboración en asesorarnos como sería el procedimiento correcto a incorporar en los Estados Financieros como una transferencia o con una afectación a Capital.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES****Normativa PAR-ADPOSTAL**

El artículo 19 de la Ley 1105 de 2006 modificó el artículo 35 de la Ley 254 de 2000, “por medio del cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional, el cual señala:

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

**1375**

“Artículo 35. A la terminación del plazo de la liquidación, el liquidador podrá celebrar contratos de fiducia mercantil con una entidad fiduciaria por el cual se transferirá activos de la liquidación con el fin de que la misma los enajene y destine el producto de dichos bienes a los fines que en el inciso siguiente se indican. La entidad fiduciaria contratista formará con los bienes recibidos de cada entidad en liquidación un patrimonio autónomo.

La entidad fiduciaria destinará el producto de los activos que les transfiera el liquidador a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, en la forma que hubiere determinado el liquidador en el contrato respectivo, de conformidad con las reglas de prelación de créditos previstas en la ley.

(...)

Cumplido el plazo de la liquidación en el acta final de liquidación por la cual se pone fin a la existencia legal de la entidad y, cuando sea del caso, se indicarán los activos que se transfieren o que se encuentran en un patrimonio autónomo de conformidad con el presente artículo, así como los pasivos que se pagarán con cargo a dicho patrimonio autónomo, y las obligaciones que asuman otras entidades con sujeción a lo previsto en el presente decreto.

Si al terminar la liquidación existieren procesos pendientes contra la entidad, las contingencias respectivas se atenderán con cargo al patrimonio autónomo al que se refiere el presente artículo o a falta de este, el que se constituya para el efecto. Lo anterior sin perjuicio de los casos en que la Nación u otra entidad asuman dichos pasivos, de conformidad con la ley.”

En aplicación de la norma anotada, se celebró con la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario Fiduagraria S.A., el contrato de fiducia mercantil No. 31917 de 29 de diciembre de 2008, con el objeto de constituir un patrimonio autónomo de remanentes para Adpostal en Liquidación denominado PAR-ADPOSTAL EN LIQUIDACIÓN, cuya finalidad es la administración, conservación, custodia y transferencia de los archivos, la atención de las obligaciones remanentes y contingentes, así como de los procesos judiciales, tutelas y reclamaciones en curso al momento de la terminación del proceso liquidatorio, como las que se llegaren a presentar.

Dicho contrato en el Capítulo 1, cláusula primera señala, PASIVOS CONTINGENTES: “Son las obligaciones que pueden afectar, remota, eventual o probablemente el patrimonio de EL FIDEICOMITENTE por corresponder a obligaciones que son discutidas en sede jurisdiccional, razón por la cual serán pagados por la Nación a través del Ministerio de Comunicaciones cuando se profieran los respectivos fallos judiciales ejecutoriados y en firme en contra de

EL FIDEICOMITENTE y de acuerdo con las normas vigentes para las liquidaciones, de tal manera que es obligación de la fiduciaria trasladar los fallos y costas judiciales al Ministerio dentro de los diez días siguientes a su recepción y será responsabilidad exclusiva del mismo para su trámite.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la cláusula tercera respecto de las obligaciones de la fiduciaria señala: (...) “3.6 Informar las contingencias jurídicas al Ministerio de Comunicaciones para el pago de las obligaciones remanentes y contingentes a cargo de Adpostal en Liquidación en el momento que se hagan exigibles.

El pasivo contingente dentro del cual se encuentran las condenas impuestas en los procesos judiciales y administrativos y las obligaciones condicionales se deben informar al Ministerio de Comunicaciones para que se tramite el pago de las obligaciones remanentes y contingentes a cargo de Adpostal en Liquidación en el momento que se hagan exigibles.”

### **Marco Normativo para Entidades de Gobierno**

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución Nº 386 de 2018, señala:

#### “1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

#### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

#### 1.2.4. Restitución de remanentes de patrimonios autónomos

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. El registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. En el evento de que el valor de los recursos restituidos sea superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancias por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro se aplicarán las normas que correspondan según el activo que se trate.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con la información contable reportada por el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones a 31 de diciembre de 2019, en la cual se evidencia el reconocimiento de un Derecho en Fideicomiso por el PAR-Patrimonio Autónomo de Remanentes de Adpostal, para reconocer los procesos judiciales que este último administra, deberá realizarse en conjunto con el reconocimiento de la restitución de los activos correspondientes, conforme a lo señalado por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, el Ministerio de Tecnologías de la Información y Comunicaciones registrará la restitución de remanentes debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan; acreditará las cuentas por pagar y las provisiones por procesos judiciales; acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO; y la diferencia que de estos surja, se registrará en la subcuenta 480851-Ganancias por derechos en fideicomiso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. A partir de este registro se aplicarán las normas que correspondan según los activos y pasivos de que se trate.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000005111 DEL 27-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los eventos que tienen origen en su ejecución de los “Compromisos presupuestales” y “Reservas presupuestales”

Doctor  
Leonardo Niño Rocha  
Asesor I  
Fondo Adaptación  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500003452 del 27 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“El Fondo Adaptación en desarrollo de su cometido estatal, y en virtud de lo establecido en el artículo 5° del Decreto 4819 del 29 de diciembre de 2010 “Por el cual se crea el Fondo Adaptación” ejecuta los recursos de funcionamiento e inversión, estos últimos a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, por lo cual efectúa giros por concepto de Anticipos, Recursos entregados en administración, pagos a contratistas, entre otros.

Dicho esto, se solicita concepto sobre el procedimiento contable que se debe observar para el registro de los recursos no ejecutados (reservas), total o parcialmente, los cuales son programados para pago, pero por no contar con PAC no es posible ejecutarlos.

Es importante mencionar, que la dinámica contable adoptada es el reconocimiento de los pasivos adquiridos mediante una cuenta por pagar con el fin de representar contablemente la obligación, reflejando así el hecho económico ocurrido en el periodo contable correspondiente.”.

Con base en los antecedentes expuestos y la comunicación telefónica sostenida el día 25 de febrero de 2020 con el doctor Leonardo Niño Rocha en la que se manifestó que las reservas

corresponden a bienes o servicios ya prestados, así como servicios pendientes por ejecutar, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad de carácter presupuestal, el Estatuto Orgánico de Presupuesto, compilado en el Decreto 111 de 1996, señala lo siguiente:

“d) Del régimen de las apropiaciones y reservas

ARTÍCULO 89. Las apropiaciones incluidas en el presupuesto general de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva.

(...)

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

El Gobierno Nacional establecerá los requisitos y plazos que se deben observar para el cumplimiento del presente artículo (L. 38/89, art. 72; L. 179/94, art. 38; L. 225/95, art. 82)”.  
(Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 (CP), le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...). (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en



cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

La Contraloría General de la República CGR, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia”, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9° LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así:

(...)

2. LIBRO DE GASTOS. En este libro deben registrarse las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros definidos en el acto administrativo de la entidad que lo desagregue, reflejando la apropiación inicial, sus modificaciones, la apropiación definitiva, los certificados de disponibilidad, los compromisos contraídos, las obligaciones y los pagos realizados.

(...)

4. LIBRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES. En este libro deben registrarse los compromisos pendientes de obligar de la vigencia anterior por cada una de las apropiaciones, y que se constituyeron en reservas presupuestales al cierre del período fiscal, las obligaciones y

pagos realizados con cargo a ellas en la vigencia siguiente y los saldos vigentes o fenecidos.  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el artículo 5° del Decreto 4819 de 2010 “por el cual se crea el Fondo Adaptación”, establece:

“Artículo 5°. Patrimonio. El patrimonio del Fondo estará constituido por:

1. Las partidas que se le asignen en el presupuesto nacional.
2. Los recursos provenientes de crédito interno y externo.
3. Las donaciones que reciba para sí.
4. Los recursos de cooperación nacional o internacional.
5. Los recursos provenientes del Fondo Nacional de Calamidades.
6. Los demás recursos que obtenga o se le asignen a cualquier título.

Parágrafo 1°. Los recursos de que trata el presente artículo serán administrados por el Fondo a través de los patrimonios autónomos que se constituyan para tal fin, en los términos y condiciones que reglamente el Gobierno Nacional. Estos recursos serán inembargables”.

Por otra parte, en lo relacionado con la normatividad contable pública emitida por la CGN, en el Marco de sus competencias, expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo...” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, describe dentro de los principios de contabilidad pública:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco conceptual también define los pasivos como:

#### “6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia” (Subrayados fuera de texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, en el numeral 6.2.2 del Marco conceptual se establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para entidades de Gobierno, la Norma de cuentas por pagar establece que “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento” (Subrayado fuera del texto).

La CGN expidió la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual estableció:

#### “1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

Las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria a través de encargos fiduciarios, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

##### 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para

cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

(...)

#### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

#### 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda...” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

De lo anterior, se pueden desprender varios escenarios, los cuales deberán ser evaluados por la entidad con el propósito de aplicar el que corresponda según sea el caso:

### **1. Reconocimiento contable de los saldos de los compromisos presupuestales sin obligar (reservas presupuestales)**

Con independencia de las restricciones de carácter financiero y presupuestal, en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre la forma, la entidad debe reconocer los pasivos u obligaciones a su cargo como resultado de la ejecución de los compromisos presupuestales, es decir, cuando se reciben los beneficios económicos o el potencial de servicios representados en los bienes y/o servicios contratados, y se cumplen todas las condiciones previstas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (incluidas la ejecución de compromisos presupuestales de la vigencia, de las “Reservas presupuestales” o de las denominadas “Vigencias expiradas”).

Los compromisos presupuestales, originados en actos administrativos o en contratos y convenios interadministrativos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge una obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento en el cual el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente, evento que se producirá a futuro.

Las denominadas “reservas presupuestales” se constituyen al cierre de la vigencia fiscal con los saldos de “compromisos” que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, esto representa un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la “obligación” en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

De otro lado, es necesario tener en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública no dispone el reconocimiento en el sistema de información contable de los “Compromisos presupuestales” adquiridos en la vigencia fiscal ni para aquellos originados en vigencias anteriores. Éstos deben reconocerse en los “Libros de la contabilidad presupuestal” a que

hace referencia el Artículo 9° de la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, emitida por la CGR en desarrollo de la competencia que le asignó el Artículo 354 de la C.P.N., mediante la cual reglamentó la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, entre otras disposiciones, con destino a ese organismo de control fiscal.

## **2. Reconocimiento contable de los saldos de los compromisos presupuestales en los casos en los que se obtuvo el bien o servicio contratado**

Cuando se trate hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no las denominadas cuentas por pagar presupuestales, corresponde a las entidades públicas efectuar el reconocimiento de los pasivos que surgen de la ejecución o cumplimiento por parte del contratista, esto es, cuando la entidad recibe a satisfacción los bienes y los servicios acordados en el contrato respectivo, tal como se señala a continuación:

### **2.1. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados con el objeto de adquirir bienes**

Las obligaciones o pasivos que proceden de la adquisición de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) El contratista o tercero le ha transferido a la entidad pública contratante, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
- b) El contratista, al transferir los bienes a la entidad contratante, no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes entregados (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
- c) El valor de las obligaciones y de los bienes recibidos puede medirse con fiabilidad;
- d) La entidad tiene la certeza sobre la existencia de una obligación a su cargo, lo cual le exige desprenderse de beneficios económicos asociados con la transacción, para cumplir lo pactado en el acuerdo legal suscrito con el tercero;

### **2.2. Reconocimiento de obligaciones en desarrollo de compromisos pactados para la prestación de servicios requeridos por la entidad pública**

Las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) La entidad recibió los beneficios asociados con la transacción; es decir, que consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad;

b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202300011631 DEL 04-03-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las cesantías de régimen retroactivo.

Doctora  
MÓNICA TORRES PINTO  
Jefe de Oficina Financiera  
Contraloría Municipal de Palmira  
Palmira, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003762, del día 27 de enero de 2020, en la cual se señala:

“(…) cual es el registro contable para las cesantías retroactivas teniendo en cuenta que la entidad tiene una cuenta de ahorros en el BANCO AV VILLAS a nombre de la entidad donde se consignan los recursos de las CESANTÍAS DEL RÉGIMEN RETROACTIVO.

El registro inicial

1.1.32.10.02 Banco Av villas Cesantías Retroactivas (efectivo de uso restringido) DÉBITO  
2.5.12.04 Beneficios a empleados largo plazo cesantías retroactivas CRÉDITO

Al leer en el plan de cuentas encontré la siguiente cuenta:

19 OTROS ACTIVOS  
1902 PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO  
190201 Efectivo y equivalentes al efectivo

1. ¿Las cesantías de régimen retroactivo se registrarían en el débito en la cuenta 190201 PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO-Efectivo y equivalentes al efectivo?”

En conversación telefónica, la doctora Mónica Torres Pinto aclara que los recursos no se tienen depositados en un fondo, por su parte, están en una cuenta de ahorros a nombre de la entidad.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

### “5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

#### 5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

29. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad, y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

31. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios y que no se pueden utilizar para otro fin. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, precisa con respecto a la siguiente cuenta:

### “1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.
- 4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Las entidades que tengan personal vinculado con el régimen de cesantías retroactivo, deberán constituir un plan de activos como respaldo para la cancelación, y en donde los recursos se encuentren depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías. Los activos que se hayan constituido se deberán registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, la entidad deberá proceder a efectuar la reclasificación de los recursos, para lo cual debitará la 190201-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta 190201-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000012461 DEL 05-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los reembolsos a favor de la entidad beneficiaria en un contrato de concurrencia

Doctora  
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA  
Contadora  
Universidad de Antioquia  
Medellín-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500006512 del 12 de febrero de 2020, mediante la cual informa que para atender al pago del pasivo pensional, fue suscrito en el 2002 Contrato de concurrencia con la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público y con el Departamento de Antioquia, los cuales aportan para el pago en porcentajes definidos en el mismo contrato.

Al validar la información del período octubre-diciembre de 2019, no fue posible cargar en la columna de corriente la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional, por lo que pregunta:

Considerando que la Nación y el Departamento en el 2020, hacen el pago de la mayor ejecución presentada en 2019 ¿es procedente presentar en el activo corriente el monto correspondiente la cuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional?

Sobre el particular la entidad señala:

“Para determinar la porción corriente y no corriente de este rubro, es importante anotar que, según lo dispuesto en el Contrato Interadministrativo de Concurrencia “al final de cada año calendario se compararán los montos de las redenciones efectuadas con los ejecutados en el Fondo (...), la diferencia resultante positiva o negativa se imputará al valor de la redención del siguiente año”, por lo cual, en la vigencia 2020, la Nación y el Departamento hacen el pago de la mayor ejecución de la vigencia 2019 (corriente), (...)”

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con el Pasivo pensional, incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, señala:

### “10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL

#### 10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

(...)

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

La provisión por concurrencia en cada una de las entidades concurrentes, registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y el derecho por concurrencia en la entidad beneficiaria, registrado en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o en la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se medirán por el valor que se espera pagar o recibir por este concepto, según corresponda.

(...)

a. Derechos de reembolso originados en el pago de obligaciones pensionales con recursos propios de la entidad beneficiaria de la concurrencia

Cuando la entidad beneficiaria de la concurrencia pague obligaciones pensionales con sus recursos y, producto de la concurrencia, tenga derecho al reembolso de estos, debitará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor que espera le sea reembolsado.

(...)

## 10.2.1. Cuando la obligación por concurrencia se va a extinguir con pagos en efectivo

(...)

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta 138450-Reembolso por concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

(...)

Por su parte, con el cobro de los recursos por concepto de concurrencia, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 138450-Reembolso por concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (Subrayados fuera de texto)

Además, El CGC vigente para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor del recaudo total o parcial de los derechos.

2-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios posempleo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios posempleo asumidos.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El valor de los activos entregados para el pago de beneficios posempleo trasladados.
- 4-El menor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las pérdidas, realizadas o no realizadas.
- 5-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios posempleo.”

#### “1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la entidad cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

(...)

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los derechos de reembolso. (...)

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor del derecho que se traslade a cuentas por cobrar, una vez se haga exigible el derecho de reembolso. (...) (Subrayados fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

El Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con el Pasivo pensional cuando se trata de los recursos obtenidos por Contratos de Concurrencia establece que la entidad beneficiaria de la concurrencia reconocerá además de la obligación pensional, el derecho por la concurrencia el cual se registrará en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

En relación con estos contratos, cuando la entidad atiende el pago de las obligaciones pensionales con recursos propios que espera sean reembolsados por las entidades concurrentes, reconocerá el derecho por el valor del reembolso registrando un débito en la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS con crédito a la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Una vez determinado el valor definitivo del reembolso, acredita la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y debita la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, si el valor corresponde a recursos destinados al pago del pasivo pensional, pero si el valor del reembolso hace parte de los recursos propios de la entidad, debita la subcuenta 138450-Reembolso por concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, las cuales se cancelarán al recibir el valor del reembolso.

Según lo anotado, no es procedente presentar en el activo corriente el saldo de la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional, en razón a que dicho saldo debe presentarse en la subcuenta 138450-Reembolso por concurrencia en el pago del pasivo pensional, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, o 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, de acuerdo con lo señalado por el Procedimiento antes referido.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000013921 DEL 09-03-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos-Recursos entregados en Administración Gastos Cuentas por pagar Otros pasivos Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de una demanda interpuesta al Municipio por daños causados a terceros, y reconocimiento del giro de los recursos a la Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, encargado de la administración y pago de la sentencia.

Doctor (a)  
GENES LARRY VELASCO  
Contador General  
Alcaldía de Cali  
Cali

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500008782 del día 20 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre la transferencia que la entidad efectuó al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, administrado por la Defensoría del Pueblo, para el pago de una sentencia por cuanto fue condenado el Municipio por el daño causado a comerciantes, con ocasión al adelantamiento de las obras para la implementación del Sistema de Transporte Masivo Integrado de Occidente.

Manifiesta que:

(...)” mediante fallo de segunda instancia del proceso de la referencia, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el día 5 de noviembre de 2015, decretó y confirmó la condena pecuniaria ... por concepto de indemnización pecuniaria colectiva derivada de los perjuicios materiales en la modalidad de lucro cesante a favor de los ciudadanos accionantes de la acción judicial de la referencia.

QUINTO: Los montos reconocidos en el numeral CUARTO deberán ser consignados al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos (artículo 70 Ley 472 de 1998), dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación... La administración de estos montos corresponde a la Defensoría del Pueblo.

SEXTO-El pago de la indemnización reconocida en el numeral 4.6. de esta sentencia, será efectuado por el Fondo a los afectados vencidos en la controversia y los que no acudieron al presente proceso, con sujeción a las siguientes reglas, conforme el numeral 2 del artículo 65 de la Ley 472 de 1998: (...)"

De acuerdo con la Resolución No. 4131.020.21.029 de septiembre 6 de 2018 de la Alcaldía de Santiago de Cali, indicó en su parte resolutoria, lo siguiente:

"PRIMERO ORDENAR una consignación a la DEFENSORIA DEL PUEBLO FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, para dar cumplimiento parcial a la sentencia de segunda instancia de fecha cinco (5) de noviembre del año 2015.

(...)

Que, de acuerdo con el literal (e) del artículo 71 de la Ley 472 de 1998 está a cargo de la Defensoría del Pueblo, entre otras actividades, "Administrar y pagar las indemnizaciones de que trata el artículo 68 numeral 3 de la presente Ley", y, en complementación, el artículo 72, dispone que "El manejo del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, estará a cargo de la Defensoría del Pueblo".

Dado que es una sentencia judicial, el municipio no registro el desembolso como gasto por sentencia por cuanto no se está cancelando al beneficiario directamente, situación que solo ocurrirá una vez la Defensoría del Pueblo realice el procedimiento de pago a cada uno de los integrantes de la acción de grupo, en tal sentido, los registros contables realizados por el Municipio de Santiago de Cali fueron: un debito a la subcuenta 190801-En Administración, subcuenta 1908010117-Fondo Defensa Derechos e Intereses Colectivos Defensoría del Pueblo, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y el crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, subcuenta 2460020000-Créditos judiciales sentencias y conciliaciones (k) de la cuenta 2460 -CREDITOS JUDICIALES

No obstante, al ejecutar la respectiva conciliación de operaciones reciprocas entre las cuentas del Municipio de Santiago de Cali y la Defensoría del Pueblo, se evidencia diferencia en la asignación del concepto a la cuenta contable 190801, que una vez consultado, esta entidad no reporta dichos valores y aduce que los recursos fueron entregados a la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través del sistema de cuenta única nacional (SCUN) y en ese sentido, no debe existir reciprocidad entre las dos entidades."

De otra parte, mediante conversación telefónica con la Contadora de la Defensoría del Pueblo se obtuvo información sobre el procedimiento contable que aplica esta entidad en la contabilidad del Fondo de Defensa Derechos e Intereses Colectivos, así:

Para la recepción de los recursos esa entidad reconoce el ingreso a bancos y registra un pasivo en la cuenta 2407-RECURSOS PARA TERCEROS. Dado que por disposiciones legales debe trasladar esos recursos para que sean administrados por el Tesoro Nacional, para el efecto reconoce un derecho en la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita el efectivo.

Cuando el Tesoro Nacional paga a los beneficiarios de la sentencia, cancela el pasivo registrado en la cuenta 2407-RECURSOS PARA TERCEROS y el derecho registrado en la cuenta 190801-En Administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 65° de la Ley 472 de 1998, dispone lo siguiente:

“Artículo 65°.-Contenido de la Sentencia. La sentencia que ponga fin al proceso se sujetará a las disposiciones generales del Código de Procedimiento Civil y además, cuando acoja las pretensiones incoadas; dispondrá:

(...)

3. El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán: (Subrayado fuera de texto)

a) Las indemnizaciones individuales de quienes formaron parte del proceso como integrantes del grupo, según la porcentualización que se hubiere precisado en el curso del proceso. El Juez podrá dividir el grupo en subgrupos, para efectos de establecer y distribuir la indemnización, cuando lo considere conveniente por razones de equidad y según las circunstancias propias de cada caso;

b) Las indemnizaciones correspondientes a las solicitudes que llegaren a presentar oportunamente los interesados que no hubieren intervenido en el proceso y que reúnan los requisitos exigidos por el Juez en la sentencia.”

Igualmente, el artículo 71 de la misma Ley, señala:

“ARTICULO 71. FUNCIONES DEL FONDO. El Fondo tendrá las siguientes funciones:

- a) Promover la difusión y conocimiento de los derechos e intereses colectivos y sus mecanismos de protección;
- b) Evaluar las solicitudes de financiación que le sean presentadas y escoger aquellas que a su juicio sería conveniente respaldar económicamente, atendiendo a criterios como la magnitud y las características del daño, el interés social, la relevancia del bien jurídico amenazado o vulnerado y la situación económica de los miembros de la comunidad o del grupo;
- c) Financiar la presentación de las Acciones Populares o de Grupo, la consecución de pruebas y los demás gastos en que se pueda incurrir al adelantar el proceso;
- d) Efectuar los pagos correspondientes de acuerdo con las costas adjudicadas en contra de un demandante que haya recibido ayuda financiera del Fondo;
- e) Administrar y pagar las indemnizaciones de que trata el artículo 68 <sic, se refiere al artículo 65> numeral 3 de la presente ley.” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con el principio de devengo, señala lo siguiente:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

El mismo Marco Conceptual, señala:

#### “6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.”

Así mismo, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“Para efectos de este procedimiento, los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es la sentencia del juez.  
(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son a favor o en contra de la entidad gubernamental.  
(...)

## **2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES**

### **2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales**

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda.

Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero  
(...)

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (Subrayado fuera de texto)

(...)

## 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-

Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. (Subrayado fuera de texto)

(...)

2.6. Pago de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial El pago de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial se registrará con un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

De otra parte, el Procedimiento contable para el registro de las Operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica:

(...)

### **“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única**

#### **1.3.1. Recaudo**

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que



corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

Adicionalmente, las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, establece:

“20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...) (Subrayado fuera de texto)

27. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo de Cuentas expedido para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIOES, la cual se describe así:

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-(...)

3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

1 (...)

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se señalan los registros que les corresponde efectuar a cada una de las entidades involucradas en el reconocimiento de los hechos económicos planteados en la consulta y las operaciones recíprocas que se generan.

- **En el Municipio de Santiago de Cali**

En virtud del principio devengo y de los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual para entidades de gobierno, el Municipio debió reconocer el gasto y la obligación por la demanda, siguiendo lo señalado en el procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por consiguiente, la demanda interpuesta por terceros al Municipio origina para esta entidad un gasto y un pasivo, el cual, teniendo en cuenta que la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, debió reconocerse como un gasto por provisión por el valor de la mejor estimación de la obligación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS. Como la instancia judicial profirió sentencia en contra del Municipio, esta entidad debió cancelar la provisión constituida registrando un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Los terceros serán los beneficiarios de la sentencia.

Ahora bien, el reconocimiento de recursos entregados en administración procede con ocasión del giro de los mismos a la Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos (Fondo encargado de la administración y pago), momento en el cual el Municipio reconocerá un débito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, crédito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así mismo, la cancelación de la obligación se efectuará cuando la Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, a través del Tesoro Nacional, entregue los recursos a los beneficiarios de la indemnización. Para el efecto registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, con

crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De otra parte, según lo planteado en la consulta el Municipio omitió el reconocimiento del gasto por la sentencia, razón por la cual debe proceder a corregir la información de cara al procedimiento anteriormente señalado. Para el efecto, si el reconocimiento de la sentencia se efectuó en periodos anteriores, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras que si el registro corresponde al mismo periodo en que se pretende corregir, debitará la subcuenta 589012-Sentencias, acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Esta subcuenta se afectará nuevamente con ocasión del giro de los recursos al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, como se indicó en el numeral 1 de estas conclusiones.

Adicionalmente, la Entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

- **Registros contables en la Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos como administrador de estos recursos, y en el Tesoro Nacional.**

### **Recaudo de los recursos**

La Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, con la recepción de los recursos registrará un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 11110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que de conformidad con lo señalado en el artículo 71 de la Ley 472 de 1998 este Fondo tiene como función Administrar y pagar las indemnizaciones a que se refiere el numeral 3 del artículo 65 de esta Ley.

Alternamente, teniendo en cuenta que por disposición legal estos recursos deben ser trasladados al Tesoro Nacional, para el efecto registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 11110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS.

El Tesoro Nacional por su parte, debita la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acredita la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **Cancelación de la obligación**

Cuando el Tesoro Nacional cancele la obligación a los beneficiarios de la sentencia, debita la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

La Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, cancelará la obligación mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo anterior expuesto, la Defensoría del Pueblo-Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, deberá reclasificar el saldo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2407-RECURSOS DE TERCEROS, a la subcuenta la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- **Operaciones recíprocas**

Con la aplicación del anterior procedimiento, se generan operaciones recíprocas entre el Municipio y la Defensoría del Pueblo por los saldos que subsistan en las subcuentas 190801-En administración y en la 290201-En administración, registrados por el Municipio y la Defensoría, respectivamente. Además entre los saldos de las mismas subcuentas por los registros efectuados por la Defensoría y el Tesoro Nacional.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019111 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de inmuebles clasificados como propiedades de inversión, que fueron entregados en arrendamiento, con un canon inferior al de mercado. Reconocimiento contable de la diferencia que surge entre el canon a valor de mercado y el canon efectivamente cobrado. Vigencia de la Circular 060 de 2005, emitida por la Contaduría General de la Nación.

Doctor  
ÁLVARO LEONEL RUEDA CABALLERO  
Director general  
Banco Inmobiliario de Floridablanca  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500016682 del 31 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

**“I. CONSULTA**

PRIMERA: ¿Existe obligación de realizar medición posterior de propiedades de inversión para fijar el valor razonable del activo, cuando dicha propiedad consiste en un bien fiscal arrendado a un valor reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable)?

SEGUNDA: ¿Cuándo se suscribe contrato de arrendamiento respecto de un bien fiscal con un canon reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable), y este bien esta (Sic) registrado como una propiedad de inversión en cabeza de una entidad pública circunscrita al marco conceptual de entidades de gobierno por no tener finalidad distinta a la función pública, es necesario reconocer como gasto de la entidad el valor de la diferencia aritmética existente entre el canon comercial y el cano (Sic) cobrado efectivamente al arrendador?

TERCERA: En aplicación de la ley 1314 del año 2009, el decreto único reglamentario 2420 del año 2015 y los nuevos marcos conceptuales y criterios de reconocimiento emitidos por parte de la contaduría general de la nación (Sic) respecto de entidad de gobierno, entidades cotizantes y entidades no cotizantes, es aplicable a día de dar respuesta a la presente consulta la circular (Sic) 060 de 2005 emitida por la contaduría general de la nación (Sic).

CUARTA: En caso de conservar vigencia la referida circular en el marco regulatorio actual, ¿a cuáles clases de entidades es aplicable la misma?

## II. MOTIVACION DEL PRESENTE SOLICITUD

La presente petición se realiza debido a la determinación de un hallazgo con incidencia fiscal y disciplinaria determinando por la contraloría municipal de Floridablanca respecto de la anterior administración de la entidad que represento.

En dicho hallazgo se determino (Sic) como practica (Sic) indebida la suscripción de contratos de arrendamiento respecto de bienes fiscales con la fijación de un canon de arrendamiento mensual por un valor bajo en relación con el avalúo comercial del bien objeto de arrendamiento. Al respecto se dijo por parte de la dependencia lo siguiente:

“Durante el trabajo de campo en la revisión de la información se observó que el BIF, no realizó los respectivos avalúos catastrales a los bienes inmuebles en el Proceso Administración Inmuebles Municipales, así como las respectivas actualizaciones de los mismos, desconociéndose si frente a los predios entregados administración, está establecido el reajuste según varios criterios como Precio de Mercado, Valor presente o capitalización de rentas o ingresos, costo de reposición, método o técnica residual y en general, otros que sean de reconocido valor técnico, como lo establece la circular 060 de 2005, emitida por la Contaduría General de la Nación y con el artículo 6 del Decreto 1760 de 2009, situación constitutiva de deficiencia administrativa. (...)”

En atención de dicho hallazgo con incidencia fiscal, se esta (Sic) exigiendo a la entidad que represento realizar una revaloración de todos los bienes fiscales que administra, los cuales se tienen registrados como propiedades de inversión, en aras de determinar el valor comercial de los mismos y el valor del canon de arrendamiento comercial que debería cobrarse con ocasión del arrendamiento de estos.

Se precian (Sic) que debido al mismo se revisó por parte de la presente administración los contratos objeto de reproche, los cuales encontramos se suscriben a favor de entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. con el objetivo de dar una destinación al bien objeto de arrendamiento que satisfaga las necesidades colectivas, a maneara (Sic) de ejemplo se

indica el contrato suscrito con la fundación cardiovascular respecto de una casa en la cual se hospedan los acompañantes de los niños, niñas y/o adolescentes pacientes de dicha institución clínica, cuando estos están en un tratamiento médico en la misma y no son residentes de algún municipio integrante del área metropolitana de Bucaramanga. Se precisa que la entidad sin ánimo de lucro no cobra erogación alguna con ocasión de dicho hospedaje, el contrato se anexa a la presente solicitud para valoración de las autoridades pertinentes.

En igual sentido, en la revisión realizada por la dirección con ocasión del referido hallazgo de la autoridad municipal, se encontró otro grupo de contratos de arrendamiento con canon disminuido suscritos con personas naturales o entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. representativas de personas en condiciones de especial protección constitucional, los cuales se destinan para el desarrollo de emprendimientos comerciales en cabeza de población vulnerable.

Dentro del segundo grupo señalado se resalta el contrato suscrito con la asociación de vendedores ambulantes del municipio de Floridablanca, en el cual se realiza el arrendamiento de un bien fiscal amplio con la finalidad de reubicar a los comerciantes informales del municipio en aras de respetar su garantía de reconocimiento a la situación de confianza legítima de la cual eran acreedores y, así mismo, recuperar el espacio público que estaban ocupando. El referido contrato se anexa a la presente solicitud para valoración de las autoridades pertinentes.

Se pone de presente que a la entidad que represento le son aplicables las normas de información financiera agrupadas bajo la denominación de IPSAS, en el marco conceptual delimitado de la contaduría general de la nación de entidades de gobierno (Sic). La aplicación de dicho marco regulatorio se debe al objeto de la entidad, el cual está determinado por el acuerdo municipal de Floridablanca 016 del año 2004, en el que se indica:

“Artículo Cuarto: Funciones: Las funciones del Banco Inmobiliario De Floridablanca se define en forma coherente y ordenada de acuerdo con la normatividad vigente así: 1. Gestión Territorial; 2. Vivienda de Interés Social; 3. Cooperación e Intermediación; 4. Inmuebles Municipales y Espacio Público; y 5. Control del Ejercicio de la Actividad Inmobiliaria.”

(...)

La preocupación actual de la dependencia que represento se debe a los costos que implicaría realizar la medición posterior exigida por la autoridad de control fiscal, los cuales si podrían implicar un auténtico detrimento patrimonial, debido a que se exige por parte de esta la revalorización de todos los predios que se administran por parte de la entidad y,

así mismo se considera de poca utilidad dicha valoración, toda vez que consideramos que no es dable realizar medición posterior a valor de mercado respecto de propiedades de inversión cuando se está dentro del marco contable de una entidad de gobierno.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Los literales i) y j) del artículo 4º de La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, estipulan:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...).”

Tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-668 de 2014, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)



Mediante el artículo 6º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública precedente, se derogó de forma expresa, entre otros, la Carta Circular 060 de 2004.

Posteriormente, la Resolución 354 de 2007 perdió su vigencia, en atención a que la CGN en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió: a) La Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; b) La Resolución 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y la Resolución 139 de 2015 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público; c) La Resolución 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno; y d) La Resolución 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

### “3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

#### 3.2. Clasificación

2. Los préstamos por cobrar se clasificarán en la categoría de costo amortizado.

#### 3.3. Medición inicial

3. Los préstamos por cobrar se medirán por el valor desembolsado. En caso de que se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando el acceso a la tasa de interés inferior a la del mercado esté condicionado al cumplimiento futuro de determinados requisitos, caso en el cual la diferencia se reconocerá como un activo diferido o como un beneficio a los empleados pagado por anticipado, según corresponda.

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

## 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

#### 14.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

(...)

#### 14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

(...)

### 16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

#### 16.1. Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

(...)

#### 16.2. Arrendamientos financieros

## 16.2.1. Contabilización para el arrendador

### 16.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

## 16.3. Arrendamientos operativos

### 16.3.1. Contabilización para el arrendador

#### 16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

## 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo

cual, esta entidad no es competente para manifestarse sobre asuntos de carácter jurídico de los contratos de arrendamiento suscritos por la entidad.

Así mismo, es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017 incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público. Adicionalmente, esta resolución derogó la Resolución 743 de 2013, la cual establecía dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2014, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2014 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2015.

b) La Resolución 414 de 2014 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Además mediante el artículo 3º, modificado por la Resolución 663 de 2015, estableció dentro de su cronograma que el periodo de transición estaba comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2015 y que el periodo de aplicación correspondía al 1º de enero y 31 de diciembre de 2016, en todo caso, las empresas que conformaban el Sistema General de Seguridad Social en Salud podían aplicar el cronograma del parágrafo 1, del mencionado artículo.

c) La Resolución 533 de 2015 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno. Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

d) La Resolución 461 de 2017 incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de

los Hechos Económicos aplicable a las Entidades Públicas en Liquidación. Su aplicación comenzó a partir del 1º de enero de 2018.

De lo anterior, se concluye que las entidades del sector público colombiano no les corresponde implementar las IPSAS o el Decreto Único Reglamentario 2420 del año 2015, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, para el caso del Banco Inmobiliario de Floridablanca lo preceptuado por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Adicionalmente, cabe mencionar que las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 037 de 2017, únicamente aplican el anexo técnico compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015.

En relación a su consulta, la norma de Propiedades de inversión señala que se reconocen como tal, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado. Análogamente, la norma de Propiedades, planta y equipo establece que en esta categoría no solo se reconocen los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, sino también los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del canon de arrendamiento.

En este sentido, el Banco Inmobiliario de Floridablanca deberá evaluar si los bienes inmuebles objeto de consulta efectivamente deben estar reconocidos como propiedades de inversión, o si estos corresponden a propiedades, planta y equipo.

Si como resultado de la evaluación, los bienes debieron ser clasificados como propiedades, planta y equipo, corresponderá aplicar la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contable y corrección de errores. Esto es, si procede, deberá ajustar el valor de las partidas de activos que se vieron afectadas por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos, y en caso de considerarlo material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

PRIMERA: ¿Existe obligación de realizar medición posterior de propiedades de inversión para fijar el valor razonable del activo, cuando dicha propiedad consiste en un bien fiscal arrendado a un valor reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable)?

De acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la medición posterior tanto de las propiedades de inversión como las propiedades, planta y equipo, se realiza al costo menos la depreciación acumulada menos

el deterioro acumulado. En este sentido, únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, la entidad deberá estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

Igualmente, es fundamental aclarar que el término de “valor razonable” no corresponde a lo preceptuado por el Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno.

SEGUNDA: ¿Cuándo se suscribe contrato de arrendamiento respecto de un bien fiscal con un canon reducido debido a la calidad del arrendatario (entidades sin ánimo de lucro-E.S.A.L. y/o Población vulnerable), y este bien esta registrado como una propiedad de inversión en cabeza de una entidad pública circunscrita al marco conceptual de entidades de gobierno por no tener finalidad distinta a la función pública, es necesario reconocer como gasto de la entidad el valor de la diferencia aritmética existente entre el canon comercial y el cano cobrado efectivamente al arrendador?

De conformidad con la norma de Arrendamientos, el acuerdo en el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos, debe clasificarse, al inicio del plazo, en financiero u operativo si sobre este existe una transferencia de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo o no, respectivamente.

Por lo anterior, si la entidad determinó que el arrendamiento debe clasificarse como financiero, y los cánones a percibir son inferiores a los de mercado, debió reconocer mediante un débito en la subcuenta 141529-Arrendamiento financiero, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, el valor presente de los flujos futuros descontados a una tasa de mercado y, la baja en cuentas del activo con su depreciación acumulada y deterioro del valor acumulado. La diferencia que surja entre estas, debió ser reconocido en el resultado del periodo con un débito en la subcuenta 542402-Subvención por préstamos con tasas de interés inferiores a las del mercado, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según correspondiera.

En caso de que el arrendamiento se clasifique como operativo, el reconocimiento de las cuotas pactadas se reconocerán como una cuenta por cobrar y un ingreso de forma lineal, lo cual no conlleva a reconocer un gasto por subvención.

TERCERA: En aplicación de la ley 1314 del año 2009, el decreto único reglamentario 2420 del año 2015 y los nuevos marcos conceptuales y criterios de reconocimiento emitidos por



parte de la contaduría general de la nación respecto de entidad de gobierno, entidades cotizantes y entidades no cotizantes, es aplicable a día de dar respuesta a la presente consulta la Circular 060 de 2005 emitida por la Contaduría General de la Nación.

CUARTA: En caso de conservar vigencia la referida circular en el marco regulatorio actual, ¿a cuáles clases de entidades es aplicable la misma?

La Circular 060 de 2005 fue derogada de forma expresa por el artículo 6º de la Resolución 354 de 2007.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019791 DEL 04-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos-Recursos entregados en administración Cuentas por pagar-Subsidios asignados Gasto público social-Subsidios asignados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos entregados por la compensación del impuesto sobre las ventas. Ley 2010 de 2019 y Decreto 419 de 2020

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018042 del 15 de abril de 2020, mediante la cual solicita concepto relacionado con el Procedimiento contable que debe aplicar el Ministerio del Trabajo, para reconocer los pagos realizados por el encargo fiduciario a los beneficiarios de la compensación del Impuesto sobre las Ventas.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 21 de la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, estableció la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA en los siguientes términos:

"Artículo 21. Compensación del IVA a favor de la población más vulnerable para la equidad del sistema tributario. Créase a partir del año 2020 una compensación a favor de la población más vulnerable para generar mayor equidad en el sistema del impuesto sobre las ventas (IVA), la cual se implementará gradualmente en los términos que defina el Gobierno nacional.

Esta compensación corresponderá a una suma fija en pesos, que el Gobierno nacional definirá teniendo en cuenta el IVA que en promedio pagan los hogares de menores ingresos, la cual será transferida bimestralmente.

Los beneficiarios de la compensación serán las personas más vulnerables determinadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante resolución, de conformidad con la metodología de focalización que defina el Departamento Nacional de Planeación (DNP). Para tal efecto, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) podrá tener en cuenta aspectos tales como la situación de pobreza y de pobreza extrema y podrá considerar el Sisben o el instrumento que haga sus veces.

El Gobierno nacional hará uso de los programas de asistencia a la población vulnerable para la canalización de los recursos y podrá definir los mecanismos para hacer efectiva la compensación y controlar su uso adecuado. También podrá realizar evaluaciones del impacto de esta medida.

Parágrafo. Las transferencias de recursos requeridas para la ejecución de los programas no causarán el impuesto a las ventas (IVA), y estarán exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF).

Parágrafo Transitorio. Durante la vigencia fiscal del 2020 el Gobierno nacional podrá iniciar la compensación del IVA a que se refiere el presente artículo. Para tal efecto, autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que realice los traslados presupuestales necesarios para cumplir con dicho propósito". (Subrayados fuera de texto)

El anterior artículo fue reglamentado por el Decreto 419 de 2020, que adicionó el Capítulo 19 al Título 1 de la Parte 3 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria" señalando:

## "CAPITULO 19

### COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-IVA.

Artículo 1.3.1.19.1. Objeto. El presente Capítulo tiene como objeto establecer los criterios para el reconocimiento y pago de una compensación a favor de la población más vulnerable para generar mayor equidad en el impuesto sobre las ventas-IVA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la Ley 2010 de 2019.

Artículo 1.3.1.19.2. Metodología de focalización: (...)

Parágrafo transitorio. Previamente a la entrada en funcionamiento del Sisbén IV, la focalización de los beneficiarios de la compensación del impuesto sobre las ventas-IVA, se podrá realizar teniendo en cuenta aquellos hogares beneficiarios del Programa Familias en Acción y/o del Programa de Protección Social al Adulto Mayor -Colombia Mayor, que hayan ingresado a dichos programas atendiendo el criterio de selección de Sisbén III.

Artículo 1.3.1.19.3. Beneficiarios y monto de la compensación. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinará mediante resolución el listado de los beneficiarios y el monto de la compensación del impuesto sobre las ventas-IVA, conforme con la metodología de focalización establecida por el Departamento Nacional de Planeación -DNP y teniendo en cuenta en todo caso, el Marco Fiscal de Mediano Plazo y la disponibilidad presupuestal.

Para efectos de lo previsto en el inciso anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar a las entidades competentes una lista que especifique de manera clara e individualizada las personas que cumplen con los criterios de focalización establecidos en este Capítulo.

Artículo 1.3.1.19.4. Canalización de los recursos. El monto de que trata el artículo 1.3.1.19.3. del presente Decreto se girará bimestralmente a través del sistema que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público defina para el efecto. Entre otros, podrán utilizarse los sistemas de transferencia de recursos del Programa Familias en acción del Departamento para la Prosperidad Social, del Programa de Protección Social al Adulto Mayor Colombia Mayor del Ministerio del Trabajo, de cualquier otro programa de asistencia a la población vulnerable o de cualquier mecanismo, por medio de productos que promuevan la inclusión financiera.

(...)

Parágrafo 4. Las entidades del Gobierno nacional responsables de los programas sociales a través de los cuales se realizará la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA, estarán autorizadas para suscribir los convenios o contratos necesarios para efectuar la canalización de los recursos, y en todo caso tendrán en cuenta los principios y fines de la contratación estatal.

Para garantizar el giro efectivo de la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA a los beneficiarios antes de junio de 2020, el Ministerio del Trabajo, como entidad responsable del Programa de Protección Social al Adulto Mayor -Colombia Mayor, podrá canalizar los recursos a través del operador fiduciario que administre el Fondo de Solidaridad Pensional. (...) (Subrayados fuera de texto)

En relación con los tributos el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, dispone: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”

Ahora, la Constitución Política se refiere en los artículos 350 y 366 al Gasto Público Social y es el Decreto 111 de 1996 o Estatuto Orgánico del presupuesto en donde lo define, así: “Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión. (Subrayado fuera de texto)

El Presupuesto de Inversión Social no se podrá disminuir porcentualmente en relación con el del año anterior respecto con el gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.

La Ley de Apropiaciones identificará en un anexo las partidas destinadas al gasto público social incluidas en el Presupuesto de la Nación.”

Además es pertinente mencionar que el artículo 1714 del Código Civil colombiano define que la compensación se presenta, “Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse”

De otra parte, en relación con la normatividad contable pública, el CGC para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas como:

“1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

#### DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2-El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2-El valor de los pasivos pagados.”

“Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL:

#### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. (Subrayado fuera de texto)

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.”

“5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS:

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”.

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Impuesto al Valor Agregado-IVA, es un impuesto indirecto que puede considerarse regresivo en la medida que grava bienes y servicios a los que accede la población con independencia del nivel de ingresos. Es por esto que en desarrollo de sus atribuciones el legislador estableció mediante la Ley 2010 de 2019 una compensación a favor de la población más vulnerable con el objeto de generar mayor equidad en el sistema del

impuesto sobre las ventas-IVA, para mediante una política pública compensar la situación de desventaja económica de los hogares más pobres.

Cabe señalar que la compensación a la que nos estamos refiriendo no puede asimilarse a la figura contemplada en el Código Civil en donde indica que esta se presenta cuando dos personas son deudoras una de otra y opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas.

Dicha compensación se mide, según lo indicado en la norma que la reglamentó, en la suma fija en pesos definida por el Gobierno nacional y para efectos contables corresponde a un Gasto Público Social, en la medida que su objetivo es coadyuvar al bienestar y al mejoramiento de la calidad de vida de la población más vulnerable.

Con base en lo expuesto, en atención a lo dispuesto en el Decreto 419 de 2020 en donde señala que el Ministerio del Trabajo, como entidad responsable del Programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor, podrá canalizar los recursos a través del operador fiduciario que administre el Fondo de Solidaridad pensional, el procedimiento contable a aplicar para el reconocimiento de la compensación del IVA a la población vulnerable se efectuará mediante un débito en la subcuenta 555003-Para asistencia social de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS con crédito a la subcuenta 243004-Asistencia Social de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Con el giro de los recursos al encargo fiduciario, debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, en consideración a que la DGCPTN gira directamente los recursos a la Fiducia.

Posteriormente, cuando se reciba del encargo fiduciario la información relacionada con el pago a los terceros beneficiarios, debitará la subcuenta 243004-Asistencia Social de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Es del caso señalar que para efectos de control interno y de las entidades de vigilancia y control, el Ministerio del Trabajo definirá el procedimiento relacionado con la información que debe entregar el operador fiduciario.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019901 DEL 06-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Como se deben registrar contablemente los anticipos que en los contratos de obra pública se entregan al contratista particular.

Doctor  
FRANCISCO JOSÉ SINTURA VARELA  
Gerente General  
Abogados Asociados S.A.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017852, del día 14 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Agradezco informarme como ejercicio del derecho de petición de consultas a las entidades públicas, como se deben registrar contablemente los anticipos que en los contratos de obra pública se entregan al contratista particular”.

Mediante el correo del 29 de abril de 2020 el consultante aclaro la consulta, expresando lo siguiente:

¿Desde el punto de vista contable, los anticipos que reciben los contratistas en contratos estatales de obras públicas como deben ser contabilizados en las cuentas de las compañías privadas que los reciben? ¿Qué regulación existe sobre ese aspecto? ¿Y cómo se registran en las entidades públicas contratantes?.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El parágrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:



“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que, de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración. (...).

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas.

En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los activos establece:

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...).

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...).

Por otra parte, la descripción y la dinámica de las cuentas 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS del Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 533 de 2015, señala:

#### 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2-El valor de las devoluciones de los anticipos.

3-El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4-El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja

#### 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2-El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3-El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.
- 4-El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 5-El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.
- 6-El valor de las transferencias recibidas.

### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos.
- 2-El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.
3. El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 4-El valor del reintegro de los depósitos simples.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De conformidad con lo estipulado en los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en los cuales se definen los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros cuya medición sea fiable, los anticipos pactados contractualmente, deben reconocerse como activos.

Para ello, un anticipo entregado en cumplimiento de un acuerdo contractual, se registra mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Los aspectos conceptuales y procedimentales son equivalentes a los anteriormente expuestos cuando el contratista es una empresa pública.

En lo referente a los aspectos contables de su consulta y con respecto a las empresas privadas que actúan en calidad de contratistas, se da traslado al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, por ser la entidad competente en ese ámbito.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020051 DEL 08-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de los aportes a patrimonio autónomo procedentes del fideicomitente.

Doctora  
ADRIANA ORJUELA RESTREPO  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500017312, del 08 de abril de 2020, en la cual solicita concepto relacionado con el siguiente tema:

“La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios -USPEC, creada mediante decreto No. 4150 del 3 de noviembre de 2011, tiene por objeto gestionar y operar el suministro de bienes, la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requerido para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC.

En desarrollo de su objeto, tiene suscritos los siguientes contratos de fiducia mercantil cuyo objeto es administrar y pagar los recursos dispuestos por el Fideicomitente en el fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad

- ✓ Consorcio Fondo de atención en Salud PPL 2015-Contrato 363 del 23/12/2015
- ✓ Consorcio Fondo de atención en Salud PPL 2017-Contrato 331 del 27/12/2016
- ✓ Consorcio Fondo de atención en Salud PPL 2019-Contrato 145 del 29/03/2019

De acuerdo con lo anterior me permito hacer la siguiente consulta:

¿Los derechos que se originan de los giros que realiza la USPEC a la fiduciaria, en qué cuenta contable deben ser reconocidos?”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 4150 de 2011 por el cual se crea la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-SPC, estableció en su artículo 4 que dicha entidad "...tiene como objeto gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el adecuado funcionamiento de los servicios penitenciarios y carcelarios a cargo del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC".

El artículo 105 de la Ley 65 de 1993 modificado por el artículo 66 de la Ley 1709 de 2014 estableció:

"El Ministerio de Salud y Protección Social y la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (Uspec) deberán diseñar un modelo de atención en salud especial, integral, diferenciado y con perspectiva de género para la población privada de la libertad, incluida la que se encuentra en prisión domiciliaria, financiado con recursos del Presupuesto General de la Nación. Este modelo tendrá como mínimo una atención intramural, extramural y una política de atención primaria en salud.

La Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (Uspec) será la responsable de la adecuación de la infraestructura de las Unidades de Atención Primaria y de Atención Inicial de Urgencias en cada uno de los establecimientos Penitenciarios y Carcelarios en los cuales se prestará la atención intramural, conforme a los que establezca el modelo de atención en salud del que trata el presente artículo.

Parágrafo 1o. Créase el Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, el cual estará constituido por recursos del Presupuesto General de la Nación. Los recursos del Fondo serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, la Unidad Administrativa de Servicios Penitenciarios y Carcelarios suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento del presente artículo y fijará la comisión que, en desarrollo del mismo, deberá cancelarse a la sociedad fiduciaria, la cual será una suma fija o variable determinada con base en los costos administrativos que se generen.

En virtud de lo anterior, la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios suscribió el contrato de fiducia mercantil N° 331 de 2016 con el Consorcio Fondo de Atención en Salud PPL 2017 con el objeto de realizar la "Administración y pagos de los recursos dispuestos por el fideicomitente en el Fondo Nacional de la Salud de las personas privadas de la libertad."

De igual forma, suscribió el contrato de fiducia mercantil N° 145 de 2019 con el Consorcio Fondo de Atención en Salud PPL 2019 con el objeto de realizar la “Administración y pagos de los recursos dispuestos por el fideicomitente en el Fondo Nacional de la Salud de las personas privadas de la libertad.”

Según lo acordado en las cláusulas octavas de los contratos, en los cuales se establece la forma de pago, los recursos a administrar serán los establecidos en la Ley 1815 de 2016 por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1o de enero al 31 de diciembre de 2017 y su correspondiente decreto de liquidación, los cuales deberán ser transferidos al patrimonio autónomo para su administración.

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018) por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...) (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo IV Ingresos, en el punto 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación, señala:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. (...)

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.



(...)

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

### 1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido.” (...) (Subrayados fuera de texto)

De igual forma, la CGN mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Mediante la Resolución 386 de 2018 emitida por la CGN, se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

### 1.2. Fiducia mercantil

(...)

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco

Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante concepto emitido por la CGN con número 20182000032481 del 21 de junio de 2018, se dio respuesta a la consulta realizada por la USPEC sobre el reconocimiento de los gastos realizados en virtud de su cometido estatal, en el cual se concluyó lo siguiente:

“...se debe tener en cuenta que siendo el objeto de la USPEC el gestionar y operar el suministro de bienes y la prestación de los servicios, la infraestructura y brindar el apoyo logístico y administrativo requeridos para el funcionamiento de los servicios a cargo del INPEC, dicha entidad deberá reconocer las erogaciones correspondientes en la medida en que se configuran como gastos de operación. Sin embargo, atendiendo a la característica de representación fiel de la información, tal como se establece en el Marco Conceptual, los gastos correspondientes deberán reflejarse de acuerdo a su naturaleza en los estados financieros del INPEC, ya que es esta entidad la que tiene a su cargo la prestación de servicios carcelarios y penitenciarios, independientemente que el pago de los bienes y servicios respectivos los realice la USPEC, de manera similar a lo planteado en el concepto emitido durante el año 2013, del cual se hace referencia en los antecedentes.”

De acuerdo a lo anterior, en la causación de los gastos por parte de la USPEC, se deberá afectar con un débito las subcuentas que correspondan a la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, dependiendo de la naturaleza correspondiente, esto es, alimentación, servicios de salud, entre otros; y un registro crédito en la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, deberá reconocer un crédito a las subcuentas previamente afectadas, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, contra un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, para el caso de bienes adquiridos para el INPEC, o la subcuenta 542390-Otras transferencias, para el caso de servicios, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo señalado en las consideraciones, el Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad, se constituyó en virtud de lo establecido en el artículo 105 de la Ley 65 de 1993 modificado por el artículo 66 de la Ley 1709 de 2014, en cuyo párrafo se ordenó la administración de los recursos de dicho fondo a través de contrato de fiducia mercantil suscrito por la Unidad Administrativa de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (UASPEC). En tal sentido, al ser constituido por mandato legal, deberá aplicar el Régimen de

Contabilidad Pública de acuerdo con lo establecido en el numeral 2) del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018).

Ahora bien, según las Normas aplicables a Entidades de Gobierno, corresponden a Ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación sobre los cuales la entidad adquiere el control y pueden ser medidos con fiabilidad, los cuales serán considerados como transferencias cuando se reciben de otras entidades públicas, los cuales se reconocerán como ingreso en el resultado del período cuando se entregan sin restricción para su uso y destinación.

En consideración a lo anterior, por la aplicación la regulación contable y el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente por la Norma de Ingresos sin contraprestación, contenida en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el traslado de recursos entre entidades públicas por concepto de funcionamiento se reconocen como Ingresos por Transferencias.

En ese sentido, los recursos que la UASPEC entrega al patrimonio autónomo constituido para la administración de los recursos del Fondo Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad para gastos de administración derivados de la ejecución del contrato se reconocerán por la UASPEC como un gasto por transferencias debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, el patrimonio autónomo registrará el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la realización del giro de los recursos, la UASPEC debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que el patrimonio autónomo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por otra parte, teniendo en cuenta que en el concepto 20182000032481 del 21 de junio de 2018 se definió el procedimiento contable que aplicarían la USPEC y el INPEC para el reconocimiento de los gastos requeridos para el funcionamiento de los servicios del INPEC, es preciso aclarar que para el caso de los recursos de salud administrados por el Fondo

Nacional de Salud de las Personas Privadas de la Libertad a través del patrimonio autónomo, se registrarán por este de acuerdo al procedimiento definido para la USPEC en el concepto mencionado.

Por lo anterior, en la causación el patrimonio autónomo debitará las subcuentas que correspondan a la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, según la naturaleza correspondiente a los servicios de salud prestados y un registro crédito en la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, acreditará las subcuentas previamente afectadas, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, y debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, para el caso de bienes adquiridos para el INPEC, o la subcuenta 542390-Otras transferencias, para el caso de servicios, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, el INPEC aplicará, en lo correspondiente, el mismo procedimiento contable definido en el concepto 20182000032481 del 21 de junio de 2018, el cual se complementa con lo establecido en los párrafos anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020471 DEL 18-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de un paquete de licencias de software de iguales características y precio unitario.

Doctor  
CARLOS RODRÍGUEZ BOCANEGRA  
Secretario General  
Ministerio de Relaciones Exteriores  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018122, del día 15 de abril de 2020, mediante la cual solicita se conceptúe sobre el reconocimiento contable de un paquete de licencias de software con iguales características y precios unitarios.

Adicionalmente, señala que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores realizó el registro del paquete de licencias de software por su valor global, así como efectuó el ingreso al almacén con un número único de inventario agrupando las licencias adquiridas de acuerdo con lo descrito en la factura de compra. A su vez indica que, como resultado de la auditoría financiera llevada a cabo por la Contraloría General de la República, se generó el Hallazgo 3. Activos Intangibles.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 4.1.1. Relevancia, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define la materialidad en los siguientes términos: “La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos del documento antes mencionado establece: “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos del 1, 2, 3 y 4 del numeral 15.1 Reconocimiento de la norma de Activos Intangibles de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexas en la Resolución N° 425 de 2019, la cual modifica el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establecen:

“1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos de producción o de prestación de servicios, o d) le permite, a la entidad, mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 37 del numeral 15.5 Revelaciones de la norma de Activos Intangibles de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexas en la Resolución N° 425 de 2019, la cual modifica el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, dispone:

“15.5. Revelaciones

37. La entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, la siguiente información:

- a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- b) los métodos de amortización utilizados;
- c) la descripción de si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas;
- d) las razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida;
- e) el valor en libros bruto y la amortización acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- f) el valor de la amortización de los activos intangibles reconocida en el resultado durante el periodo;
- g) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado lo siguiente: adiciones realizadas, disposiciones o ventas, adquisiciones, amortización, pérdidas por deterioro del valor y otros cambios; (...)”

El numeral 3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones, del Procedimiento de Control Interno contenido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante Resolución N° 193 de 2016, señala que: “Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los activos intangibles, además de ser recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, deben cumplir con los criterios de reconocimiento de los activos contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los cuales incluyen que sean recursos controlados por la entidad, que generen

beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y que su medición monetaria sea fiable; en caso contrario, no podrán ser reconocidos como activos en la información financiera.

Por consiguiente, le corresponde a cada entidad apoyarse en juicios profesionales y efectuar el análisis correspondiente para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias de software que tengan a su cargo, de cara a la Norma de Activos Intangibles.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante Resolución Nº 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuso en el numeral 3.2.11 del anexo que hace parte de la misma, que los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

A respecto, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de entidades de gobierno, introduce un acápite referido a la información que la entidad debe revelar frente a los activos intangibles, lo cual obliga a la entidad a mantener un control individualizado para cada partida reconocida.

Por lo tanto, la entidad puede considerar reconocer contablemente las licencias de software de forma agrupada como un solo activo intangible, siempre y cuando: i) cumplan con los criterios de reconocimiento contenidos en la norma de Activos Intangibles; ii) el costo de la licencia individual sea poco significativa, de conformidad con la política contable de materialidad definida por la entidad; iii) para cada licencia de software, la vida útil y el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicios sea los mismos para cada una de estas, de tal forma que se pueda determinar el cargo por amortización de forma conjunta; y iv) sea otra dependencia o sistema de gestión de activos que administre las bases de datos que contengan información individualizada por cada licencia de software objeto de control que pueda servir de libro auxiliar del sistema contable, siempre que a través del mismo se atiendan los requerimientos del marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en lo concerniente al reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los hechos económicos respectivos.

En todo caso, cuando se requiera la desagregación de la información contable de los activos, la entidad debe garantizar la identificación de manera individual de cada licencia de software y la identificación de cada aspecto necesario para su medición posterior, de conformidad con la norma de Activos Intangibles.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000020511 DEL 19-05-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Ingresos fiscales Otros ingresos Gastos de administración y operación Otros gastos Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencias en operaciones recíprocas generadas por el reconocimiento de pagos por derechos de semaforización, y por ingresos de rendimientos sobre los recursos entregados en administración al Tesoro Nacional.

Doctor  
 JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 202012320000097751 del día 27 de abril de 2020, en la cual formula consulta relacionada con diferencias en las operaciones recíprocas por el reconocimiento de gastos de semaforización y de ingresos por rendimientos financieros por recursos entregados en administración, generadas con las siguientes entidades:

- Secretaria de Distrital de Movilidad de Bogotá (Diferencias por el reconocimiento de Derechos de Semaforización)

El ICBF debe pagar los derechos de semaforización establecidos en artículo 71° del Acuerdo Distrital N° 40 de 1992, que dispone: “Los propietarios de vehículos automotores matriculados en el Distrito Capital, cancelarán anualmente en la Tesorería Distrital, por derecho de semaforización el equivalente a dos (2) días del salario mínimo legal.”

Manifiesta que el ICBF reconoce dichas erogaciones en la subcuenta 512011-Impuesto sobre vehículos automotores, de acuerdo al rubro A-08-01-02-006 del catálogo de

clasificación presupuestal, que por traza automática asignan este concepto a esa subcuenta.

Explica que el manual de clasificación presupuestal dispone que el gasto 08-01-02-006 IMPUESTO SOBREVEHÍCULOS AUTOMOTORES “.... Comprende el gasto por el impuesto sobre vehículos automotores, e incluye los pagos por concepto de derechos y tarifas de semaforización vigentes, cobrados por las entidades territoriales en desarrollo de las disposiciones del Artículo 191 de la Ley 1753 de 2015, para el financiamiento de los costos y gastos de la actividad de semaforización”

Adicionalmente comenta que la Secretaria de Distrital de Movilidad de Bogotá quien es la receptora de estos ingresos registra los derechos de Semaforización como ingresos por concepto de tasas, en la cuenta de Ingresos no Tributarios 411001-Tasas, situación por la que se genera diferencia en las operaciones recíprocas.

Solicita concepto respecto a la correcta clasificación contable, para los pagos por concepto de derecho de semaforización.

- Dirección del Tesoro Nacional (Diferencias por el reconocimiento de Ingresos por rendimientos sobre recursos entregados en administración)

Sobre el particular, el consultante manifiesta lo siguiente:

“El Ministerio de Hacienda-DTN, genera rendimientos financieros por los recursos entregados en administración de manera mensual, esta información es remitida por correo electrónico, posterior a la fecha de cierre de ingresos, ya que necesitan este cierre para liquidar el valor de los respectivos rendimientos (por ejemplo, el Ministerio liquido los rendimientos financieros de febrero de 2020, posterior al 15 de marzo de 2020 fecha de cierre de ingresos, e informó por correo electrónico el valor liquidado en fecha 27 de marzo de 2020)

En el ICBF se está generando el registro de manera manual, en aplicación del principio de devengo, el cual indica que: (...)

Sin embargo, la DTN manifiesta que “no tiene ninguna directriz para realizar comprobantes manuales por los rendimientos financieros reconocidos, excepto en el mes de diciembre, con el fin que contablemente ingresen en la vigencia correspondiente”.

Lo anterior genera diferencia en la conciliación para la cuenta 190801002-En administración SCUN, en razón a que la DTN genera su gasto con la traza automática, y el ICBF lo ingresa de manera manual en el periodo que corresponde, y posteriormente realiza el registro por traza y la correspondiente reversión.”

Por lo anterior solicita concepto sobre la fecha correcta en que se debe generar la contabilización de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración, si se debe esperar la traza automática, o se debe generar de manera manual en el mes que corresponden.

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

- Consideraciones para el reconocimiento de los Derechos de Semaforización)

El artículo 71 del Acuerdo 40 de 1992, estableció:

“Los propietarios de vehículos automotores matriculados en el Distrito Capital, cancelarán anualmente en la Tesorería Distrital, por derecho de semaforización en equivalente a dos (2) días del salario mínimo legal.”

Por su parte, el concepto sobre derechos de semaforización CORDIS N° 2015ER133855 emitido por la Secretaria Distrital de Hacienda, con fecha 22 de febrero de 2016, incluye en sus sustento legal y jurisprudencial incluyó lo siguiente:

“De otro lado, dentro de la Acción Popular 2006-01 685 del 12 de julio de 2007 instaurada sobre el derecho de semaforización, el Juzgado Sexto Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá, Sección Primera, profirió fallo, en el que expuso lo siguiente:

“(…) respecto de la naturaleza del cobro autorizado por la norma estima el Despacho que se está ante la modalidad de tributo conocida como tasa, pues su cobro corresponde a una forma de recuperación del costo en el que incurre el Distrito Capital por el servicio público de semaforización que se presta en la ciudad y cuyos principales beneficiarios son los propietarios de vehículos matriculados en Bogotá, quienes son los responsables de su pago, sin que ello implique desconocer, que la operación de semáforos en la ciudad beneficia tanto a peatones como a conductores. (Subrayado fuera de texto)

La Sentencia de la Corte Constitucional N° C-278 de 2019, señala lo siguiente sobre las características y definición de los impuestos y tasas:

## “IMPUESTOS-Características/IMPUESTOS-Definición

Los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) la misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2016 y sus modificaciones, disponen:

### “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.

También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

## 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

De otra parte, en el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de las siguientes cuentas

### 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento

### 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.

- Consideraciones relacionadas con el reconocimiento de rendimientos financieros por recursos entregados en administración al Tesoro Nacional

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad. Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables: La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-

Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

De conformidad con lo señalado en la Sentencia de la Corte Constitucional sobre las características de los impuestos y las tasas, las erogaciones por concepto de derechos de semaforización que las entidades deben pagar a la Secretaría Distrital de Hacienda por los vehículos matriculados en la ciudad de Bogotá, no cumplen con las mismas características del impuesto de vehículos, pues, aunque en ambos casos se constituye en un pago de carácter obligatorio, estos derechos tienen como particularidad que corresponden a una contraprestación para contribuir a financiar los gastos y costos por la actividad de semaforización, mientras que el impuesto de vehículos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente.

Así mismo es pertinente recalcar que, el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad, debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información operan sobre bases conceptuales diferentes pudiendo ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

En consecuencia, aunque en el Catálogo de Clasificación Presupuestal los derechos semaforización se encuentren relacionados en el mismo rubro donde se ubica el impuesto de vehículos, y que los mismos se liquiden y paguen conjuntamente en el formulario del impuesto de vehículos, estos derechos no forman parte de dicho impuesto por cuanto cumplen con la definición de tasas y por ende deben reconocerse contablemente en la subcuenta 512010-Tasas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS,

mientras que la entidad receptora del ingreso lo reconocerá en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subsanando así las diferencias en el reporte de las operaciones recíprocas.

2) Los rendimientos financieros generados en los recursos entregados a la DTN, se registrarán por parte de la entidad beneficiaria debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El Tesoro Nacional como administrador de estos recursos, para el reconocimiento de los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para el efecto, en aplicación del Marco Conceptual y de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, las dos entidades deberán reconocer dichos rendimientos en el momento en que se cumple el principio de devengo y se determine la disminución de los derechos y obligaciones, para lo cual deberán implementar estrategias para el flujo oportuno de información y para la correcta conciliación y eliminación de los saldos recíprocos ente las subcuentas del activo y del ingreso que debe reportar el ICBF, correlativas con las subcuentas del gasto y del pasivo que le corresponde reportar al Tesoro Nacional.

Por último, los registros manuales o automáticos deberán realizarse en consonancia con el Marco normativo para Entidades de Gobierno que le corresponde atender a las dos entidades.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000021361 DEL 29-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes inmuebles de los cuales se percibe una renta por una porción del área de un predio

Doctor  
GENES LARRY VELASCO VELASCO  
Jefe de Oficina Contaduría General  
Municipio de Santiago de Cali  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022522, el día 8 de mayo de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el manejo contable que debe darse a los bienes inmuebles de los cuales se percibe renta de una porción mínima del activo, con base en los siguientes hechos:

La Contraloría General del Municipio de Santiago de Cali, en el informe de auditoría gubernamental vigencia 2018, encontró que el ente territorial en su normativa no establece los parámetros que permitan la clasificación de una propiedad cuando una parte está destinada a generar rentas o plusvalías y otra para uso institucional.

El municipio tiene definida una política contable y administrativa de propiedades de inversión en donde establece que “cuando el municipio use una parte de una propiedad para obtener rentas o plusvalías y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, el municipio las contabilizara por separado, si estas partes pueden ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. Si no fuera así, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos.”

En los contratos de arrendamiento se especifica el área entregada, la cual corresponde a una porción mínima del total del predio, sin embargo, el Municipio registra en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión la totalidad de estos activos, sin desagregar la porción de la propiedad que genera las rentas.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

### 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

#### 14.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

(...)

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ella para la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad debe contabilizar por separado una propiedad cuando una parte se use para obtener rentas o plusvalías y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos, siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero separadamente. Puesto que, en el caso descrito por el Municipio de Santiago de Cali, en los contratos de arrendamiento se especifica el área entregada, y por consiguiente puede separarse del resto del activo, la porción utilizada por la entidad para su funcionamiento debe reconocerse como Propiedad planta y equipo y la porción que genera rentas debe registrarse como Propiedad de Inversión.

Por otro lado, la norma también especifica que el activo únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ella como propiedad planta y equipo. Debido a que, para este caso, la parte arrendada representa una porción mínima a comparación con el resto del activo, no puede contabilizarse en su totalidad como Propiedad de Inversión, y en su lugar debería clasificarse como propiedad planta y equipo, siempre y cuando estas partes no puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero separadamente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021371 DEL 29-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías Tratamiento contable de los rendimientos y pérdidas derivados de los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías

Doctora  
LUZ STELLA ARENAS APONTE  
Asesora Oficina Contaduría General  
Municipio de Santiago de Cali  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022812, el día 12 de mayo de 2020, mediante la cual solicita aclaración respecto al registro contable del capital, los rendimientos y las pérdidas derivadas de los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías, teniendo en cuenta que:

El Municipio Santiago de Cali ha clasificado estas operaciones en las cuentas 190801 Recursos Entregados en Administración, y 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, respectivamente. Sin embargo, al revisar el Catálogo General de Cuentas, figuran las subcuentas 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902 Plan de Activos para Beneficios a los Empleados a Largo Plazo, 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para entidades de gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, señala lo siguiente:

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

#### “3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la entidad debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará (...), para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

#### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO (...) y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo

plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 4808-INGRESOS DIVERSOS y 5890-GASTOS DIVERSOS señala:

“1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.
- 4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.

(...)

#### 808-INGRESOS DIVERSOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

(...)

#### 5890-GASTOS DIVERSOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

(...)

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Debido a que los Procedimientos Contables, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares, deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento. Uno de estos es el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual el Municipio de Santiago de Cali debe reclasificar los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías, de manera que se le dé cumplimiento

al Marco normativo para entidades de gobierno, aplicando la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, en cuanto al tratamiento contable de este hecho económico, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para entidades de gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, para este caso en particular, cuando el Fondo de cesantías informe sobre la gestión realizada con los recursos entregados en administración, el Municipio debe debitar la cuenta que represente la naturaleza del ACTIVO generado, del GASTO incurrido o del PASIVO pagado, y acreditar la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

En cuanto a los rendimientos financieros derivados de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Bajo la misma lógica, cuando, en lugar de rendimientos, existen pérdidas derivadas de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000021481 DEL 01-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos en fideicomiso por suscripción de convenios y giros pendientes de realizar.

Doctora  
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ  
Directora Administrativa de la División de Contabilidad  
Consejo Superior de la Judicatura  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500022632, del 11 de mayo de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“La Contraloría General de la República, en el marco del proceso de Auditoría a los estados financieros del Consejo Superior de la Judicatura verificó la ejecución y registro contable de los Acuerdos Específicos de Cooperación suscritos con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, para realizar gestión inmobiliaria de adquisición de predios e inmuebles que atiendan necesidades de la Rama Judicial en materia de infraestructura física propia para el funcionamiento de sus sedes administrativas y/o judiciales a nivel nacional.

En este proceso encontré que al final de la vigencia se han solicitado tramitar cuentas por adiciones al convenio, ocurriendo que se hace la obligación presupuestal en SIIF Nación con Atributo contable “06 -FIDEICOMISO”, la cual no deja traza contable; o que, la Obligación no se puede elaborar porque NO se cuenta con PAC, y el SIIF Nación NO lo permite.

Dado el cierre bancario del final de la vigencia, no se alcanza a producir el pago, quedando la obligación presupuestal como reserva de cuentas por pagar.

La Orden de Pago de esta reserva se produce en el mes de enero. Este documento SIIF deja traza contable automática debitando la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Esto se explicó al órgano de Control, no obstante, recibimos el siguiente hallazgo:

(...)

c. El otro si 2 del 27 de diciembre de 2018, en el cual se hace una adición al contrato por valor de \$19.712.286.545, es claro en mencionar en el artículo segundo, parágrafo único “Los aportes de que trata el presente otro sí de este acuerdo específico se manejará a través de un patrimonio autónomo constituido por la Agencia aportes que serán desembolsados a la legalización del presente otro sí directamente a favor del patrimonio autónomo (...)” y artículo el cuarto “Perfeccionamiento: La presente modificación se perfecciona con la firma de las partes”, generando la obligación, quedando pendiente por girar un monto de \$4.304.944.416, situación que genera una subestimación en la cuenta contable 19.26. Derechos Fiduciarios, subcuenta 19.26. Fiducia Mercantil por \$4.304.944.416 y su contrapartida 24.01. Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales -Proyectos de Inversión, por el mismo valor” (negritas y subrayado propio)

En respuesta a la observación y posterior hallazgo se ha manifestado que, el Consejo Superior de la Judicatura solamente adquiere el derecho en Fideicomiso cuando se hace el desembolso de los recursos; de no producirse este hecho económico, como en efecto no se produjo a la fecha de cierre, no existe un derecho que ejercer. Por este motivo, la Contaduría General de la Nación ha parametrizado el SIIF Nación el registro contable en la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO se registre de manera automática en la contabilidad cuando se hace efectiva la Orden de Pago, o desembolso de los recursos, en consecuencia, desde el punto de vista normativo, no se considera viable la causación del compromiso presupuestal por valor de \$4.304.944.416, el cual se constituyó en reserva presupuestal en razón a la no disponibilidad de PAC aprobado por el Ministerio de Hacienda para pagos de Inversión Con Situación de Fondos.

Como quiera que los órganos de control se niegan a aceptar mis argumentos, Consulto:

1. ¿En concepto de la Contaduría General de la Nación ante el caso expuesto, el Consejo Superior de la Judicatura debe hacer el reconocimiento contable aumentando la cuenta de activo 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO, ¿antes de producirse el giro de los recursos al Patrimonio Autónomo?
2. ¿Debe la entidad hacer ajustes contables para incrementar su Activo, conociendo que el desembolso no se ha realizado?
3. ¿En caso positivo cuál sería el ajuste contable que la entidad debe hacer para que los estados financieros muestren de manera razonable la realidad económica de la entidad?”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la fiducia mercantil, el Decreto 410 de 1971 por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

“Artículo 1226. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

(...)

Artículo 1233. Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual incorpora el devengo como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), por la cual se incorporó en el RCP el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, estableció en lo relacionado a los patrimonios autónomos lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

(...)

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

#### 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para absolver el asunto objeto de su consulta, es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Ahora bien, en lo relacionado con la fiducia mercantil, según el Código de Comercio, este tipo de fiducia es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario y, dado que los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario, se constituye un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.

Es decir, la celebración de un contrato de fiducia mercantil implica como aspecto esencial la transferencia de los bienes afectos al cumplimiento de una finalidad determinada y comporta el surgimiento de un patrimonio autónomo deslindado del resto del activo del fiduciario.

En línea con lo anterior el procedimiento contable incorporado con la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020) expedida por la CGN, señala que la fiducia mercantil se enmarca en la categoría de recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias y define que estos recursos son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Posteriormente, el Procedimiento contable establece que la entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -

Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Según lo establecido en el principio contable de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, no obstante, también señala que el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones.

Por lo anterior, la formalización del derecho en fideicomiso se concreta con la entrega de los recursos al patrimonio autónomo, toda vez que es en este momento en el que los recursos pasan a estar bajo la administración de la fiduciaria, otorgando a la entidad un derecho sobre el recurso entregado, el cual no se podría hacer efectivo sin que exista flujo de efectivo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021741 DEL 04-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos pagados por anticipado
	<b>SUBTEMAS</b>	Amortización de seguros

Doctora  
YANNETH CONSTANZA HOLGUÍN SUAREZ  
Contralora Departamental  
Contraloría Departamental del Casanare  
Yopal, Casanare

**ANTECEDENTES**

En atención a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 202055000026132 del 3 de junio de 2020, mediante la cual solicita concepto contable relacionado con:

“En atención a las observaciones del informe preliminar de la Auditoria regular vigencia 2019, practicada a la Contraloría Departamental de Casanare por la Auditoria General de la Republica, nos permitimos informar que dicho ente ha formulado el siguiente hallazgo:

## 2. 1.2.3. Observación administrativa, por la ausencia de amortización en la cuenta seguros

Verificada la cuenta 1905-Bienes y Servicios pagados por anticipado, la cuenta "Seguros" no presento saldo, sin embargo, al revisar la adquisición de las pólizas de seguros para la vigencia 2019, con la compañía Aseguradora Solidaria de Colombia, éstas sumaron \$22.167958, observando que este valor fue registrado directamente al gasto, sin realizar el registro contable en el activo y la respectiva amortización de los gastos pagados por anticipado.

La situación revelada, contraviene: la dinámica contable de la cuenta 1905 "Bienes y Servicios pagados por anticipado" del Plan General de Contabilidad Pública; el artículo 2019 de la Constitución Política de Colombia; el artículo 2° de la Ley 87 de 1993 y la Resolución 193 de 2016. Ocasionada por las debilidades en los mecanismos de control y seguimiento a las cuentas en el momento del registro contable, afectando las características cualitativas de verificabilidad y comprensibilidad de la información contable pública, admitiendo que la Entidad efectúe probables pronunciamientos generalizados sobre la Gestión y resultados

de los recursos públicos invertidos no ajustados a la realidad ocasionando desgaste administrativo”

Por lo anterior, respetuosamente solicitamos concepto sobre la obligatoriedad de amortizar las pólizas de seguros, teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental efectuó los pagos mediante actas parciales, previo vencimiento de los seguros, para lo cual adjunto el respectivo contrato.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El párrafo 6.1.1 del marco conceptual para entidades de gobierno clasificadas en la Resolución 533 de 2015, establece:

“6.1.1. Activos Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.



Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.”

Adicionalmente, el párrafo 4.1 del marco conceptual establece:

“4.1. Características fundamentales Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

#### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.” Subrayado fuera de texto.

De otra parte, el párrafo 6.2.1 del marco conceptual establece:

“6.2.1. Reconocimiento de activos Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un

potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” Subrayado fuera de texto.

“Adicionalmente, el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno, establece: “1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO”

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

## CONCLUSIONES

En el entendido que una póliza de seguros respalda a la entidad contable pública durante un periodo por la ocurrencia de eventualidades o daños, el pago total por la adquisición de las pólizas de seguros al inicio de la vigencia de esta es considerado un pago anticipado que se deberá reconocer atendiendo el principio de devengo, mediante un débito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A efectos de revelar y presentar el impacto en los resultados de las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales y en el patrimonio público bajo el control de la Entidad, tanto en los estados contables intermedios como en los estados contables básicos de final de período, mensualmente deberá causarse la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado, mediante el registro de un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111 o 5211-GENERALES según sea imputable a gastos de administración o de operación, acreditando la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.”

Ahora bien, en el caso específico de la póliza de seguros planteado por parte de la Contraloría Departamental del Casanare, con fecha de inicio en marzo de 2019 y de

terminación en diciembre de 2019 por valor de \$22.167.955, será la Entidad pública la encargada de aplicar lo que haya establecido en su manual de políticas contables, aplicando su juicio profesional, cuya valoración y juicio debe hacerse con base en las características cualitativas fundamentales y de mejora, los requerimientos del marco conceptual, el principio de reconocimiento de activos y la importancia relativa o materialidad para establecer el reconocimiento de la partida como un cargo diferido durante el período o la afectación directa al estado de resultados en el periodo contable correspondiente, así las cosas se entiende que el registro generado por la entidad contable pública afectó directamente el estado de resultados por el periodo comprendido entre el 1-01-2019 a-31-12-2019 que no afectaría las decisiones de los usuarios de la información financiera correspondiente a los estados financieros de la vigencia 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021811 DEL 05-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para los recursos administrados en encargos fiduciarios constituidos por terceros.

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario -Área Contable

Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena -CORMAGDALENA

Barrancabermeja -Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500024182 del 20 de mayo de 2020, en la que se solicita concepto sobre el siguiente caso:

“De conformidad con la respuesta (radicada con el No 20192000002531) remitida por la Contaduría General de la Nación el pasado 1 de febrero de 2019 con relación al tratamiento contable para los saldos de la cuenta 190910 Fondo de contingencia de las entidades estatales, CORMAGDALENA procedió a reclasificar el saldo de dicho Fondo, a la cuenta contable 190802 Encargo Fiduciario -Fiducia de Inversión.

La Resolución 90 de 2020 en el párrafo 3° establece que:...”una vez la sociedad fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario -Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera del texto).

En este orden, me permito de manera muy respetuosa indicarnos el procedimiento contable a aplicar al saldo de nuestra cuenta contable 190802 FONDO DE CONTIGENCIA DE LAS ENTIDADES ESTATALES toda vez que lo allí registrado corresponde a una aprobación

por parte de Ministerio de Hacienda y Crédito Público del Plan de Aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales del Proyecto de Recuperación de la Navegabilidad del río Magdalena y cuyo contrato de fiducia fue suscrito directamente por el Ministerio”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), por la cual se incorporó en el RCP el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. En dicha Resolución se estableció lo siguiente:

“(…)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(…)

### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(…)

### 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso (...)" (Subrayados fuera del texto).

La Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena, elevó consulta a la CGN relacionada con la reclasificación del saldo en la subcuenta contable 190910 -Fondo de contingencia de las entidades estatales toda vez que la Resolución N°585 de 2018, emitida por la CGN, en el Artículo 3° resuelve eliminar la subcuenta en mención del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En respuesta, la CGN emitió el concepto No 20192000002531 del 01 de febrero de 2019, en la cual concluyó:

"De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, los valores registrados en la subcuenta 190910 -Fondo de contingencia de las entidades estatales, de la cuenta 1909 -DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, corresponden a dineros que son entregados por parte de la Entidad a fin de constituir fondos que sean administrados por terceros para ser utilizados para atender los casos en los cuales se presenten contingencias para las entidades, más no son dineros utilizados como garantía por parte de la entidad en el cumplimiento de contratos o como depósitos derivados de procesos judiciales.

Por lo anterior, los saldos registrados al 31 de diciembre de 2018, así como los valores aprobados para el período 2019 y siguientes, serán reclasificados a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1908 -RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Pero en caso de que los valores registrados en la subcuenta 190910 -Fondo de contingencia de las entidades estatales se tengan efectivamente destinados para ser utilizados como garantía en el cumplimiento de contratos, la entidad deberá efectuar la reclasificación de saldos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1909 -DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA" (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las conclusiones establecidas en el concepto No 20192000002531 del 01 de febrero de 2019, correspondía a la entidad definir la subcuenta pertinente de la cuenta 1908 -RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en la que se reclasificaría el saldo de la cuenta 190910 -Fondo de contingencia de las entidades estatales, de la cuenta 1909 -DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Teniendo en cuenta que, según lo manifestado en la consulta, los recursos del Fondo de Contingencia de las Entidades Estatales fueron reclasificados en la cuenta 190802-Encargo



Fiduciario -Fiducia de Inversión, toda vez que estos son administrados por contrato de encargo fiduciario constituido directamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le corresponde a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande del Magdalena aplicar lo establecido en el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 90 de 2020).

Ahora bien, sobre la base de que la Corporación es la entidad que controla los recursos del Fondo de Contingencia de las Entidades Estatales, cuando los recursos aprobados por parte de Ministerio de Hacienda y Crédito Público del Plan de Aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales del Proyecto de Recuperación de la Navegabilidad del río Magdalena, sean trasladados al encargo fiduciario constituido para su administración, la Corporación deberá reconocerlos en la subcuenta 190802-Encargo Fiduciario -Fiducia de Inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que fue la cuenta en la que la entidad definió que deberían ser reconocidos estos recursos.

Posteriormente, con la información reportada por el Ministerio sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la Corporación aplicará lo establecido en los numerales del Procedimiento de recursos entregados en administración de la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 90 de 2020), en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública, que para el caso particular corresponden a los numerales 1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica.

El presente concepto complementa lo establecido en el concepto No 20192000002531 del 01 de febrero de 2019, toda vez que en la presente consulta se amplía el contexto relacionado con la aprobación de recursos por parte de Ministerio de Hacienda y Crédito Público del Plan de Aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales del Proyecto de Recuperación de la Navegabilidad del río Magdalena los cuales son administrados en contrato de encargo fiduciario constituido directamente por el Ministerio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022151 DEL 10-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos -Recursos entregados en administración Otros pasivos -Recursos recibidos en administración Transferencias y Subvenciones-Otras transferencias (Ingresos) Otros Gastos-Gastos diversos Cuentas por pagar-Transferencias por pagar Capital Fiscal
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los aportes realizados en entidades no constituidas como empresas societarias

Doctor  
RAUL ALBERTO BRU VIZCAINO  
Director Financiero  
Fondo Financiero Distrital de Salud

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500021602 de 5 de mayo de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de los aportes entregados por el Fondo Financiero Distrital de Salud para la creación de las siguientes entidades:

Entidad asesora de Gestión Administrativa y Técnica-EAGAT \$5.000 millones en efectivo.

Instituto Distrital de Ciencias, Biotecnología e Innovación en Salud-IDCBIS \$5.000 millones en efectivo y en bienes muebles y equipamiento tecnológico, biomédico \$7.636'334.328

Así mismo, solicita el procedimiento para el registro de los aportes posteriores establecidos en el artículo 11 de los estatutos de creación del EAGAT, representados en dinero, bienes o servicios.

El área contable del Fondo Financiero Distrital de Salud mediante correo electrónico y telefónicamente indica que el desembolso de los aportes se realizó en el 2016 y fue contabilizado afectando el gasto de dicho período. Posteriormente al determinar los saldos iniciales, por indicación de la firma contratada para la implementación del nuevo marco normativo, se realizó un ajuste a la subcuenta 122490-Otras inversiones de administración

de liquidez al costo de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, en donde se presenta actualmente.

En relación con el tema la entidad señala:

El Acuerdo N° 20 de 1990, por el cual se organiza el Sistema Distrital de Salud de Bogotá, en el Capítulo IV artículo 8 establece: “Créase el FONDO FINANCIERO DISTRITAL DE SALUD, encargado de recaudar y administrar (...) los recursos captados por el Distrito Especial de Bogotá y provenientes de diferentes fuentes públicas y privadas destinadas al sector salud, como un Establecimiento Público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente”.

Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica.

El Acuerdo No. 641 de abril 6 de 2016 del Concejo de Bogotá, D.C., capítulo III -Creación de nuevas entidades, señala:

Artículo 8°: Creación de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica. Autorícese al Gobierno Distrital para que constituya una entidad mixta sin ánimo de lucro, de control y mayoría pública en su composición, organizada como corporación en los términos del artículo 96 de la Ley 489 de 1998, con autonomía administrativa y financiera, vinculada al sector salud del Distrito Capital y cuyo objeto social será el desarrollo de actividades de logística y de servicios no misionales como apoyo a la gestión de las Empresas Sociales del Estado del Distrito Capital

ARTÍCULO 9° Funciones esenciales de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica. La entidad asesora de gestión administrativa y técnica desarrollará las siguientes actividades principales:

(...)

c) Asesorar el proceso de compras conjuntas de insumos y medicamentos para las ESE del Distrito.

d) Asesorar para las ESE distritales los procesos de facturación, call center, agenciamiento de citas médicas por medios electrónicos, referencia y contra referencia de pacientes y negociación para la venta de servicios de salud.

e) Asesorar respecto a los servicios administrativos a cargo de las ESE en los cuales por economías de escala o estandarización de la calidad sea recomendable adelantar en forma conjunta.

(...)

ARTICULO 10° Integrantes de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica. Serán integrantes fundadores de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica las siguientes entidades:

a) El Distrito Capital que será representado por el Secretario de Salud Distrital. b) Las Empresas Sociales del Estado del Distrito Capital representadas por sus gerentes. c) Capital Salud EPS-S.A.S. representada por su gerente. d) Las entidades privadas sin ánimo de lucro que suscriban el acta de constitución.

Serán integrantes adherentes, las demás entidades que se vinculen con posterioridad a la constitución de la Entidad y de conformidad con los requisitos establecidos en sus estatutos. En ningún caso podrán ser integrantes adherentes de la corporación entidades con ánimo de lucro.

Artículo 11° Patrimonio de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica. El patrimonio de la entidad estará conformado por:

1. Los aportes iniciales y posteriores que hagan los miembros de la entidad, representados en dinero, bienes o servicios.

(...)

Parágrafo 1. El fondo Financiero Distrital de Salud realizará un aporte inicial por un valor de \$5.000 millones de pesos para el sostenimiento de la entidad.”

Por su parte, los estatutos de EAGAT en su capítulo IV. PATRIMONIO, señalan:

“ (...)

ARTÍCULO 9.-Obligaciones y deberes de los miembros. (...) PARÁGRAFO. Los miembros de naturaleza pública, privada o mixta, que para efecto de realizar inversiones, aportes o cuotas requieren de autorización específica, la obligación de pago de los aportes y cuotas ordinarias o extraordinarias solamente surgirá desde la aceptación, final de formula

inesperada o aprobación de estos aportes o cuotas por las instancias competentes en cada caso.

ARTÍCULO 11.-Conformación del Patrimonio. El patrimonio de la Corporación estará conformado por: 1. El aporte inicial único efectuado por el Fondo Financiero Distrital de Salud por un valor de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000) de acuerdo con el artículo 11 parágrafo 1 del Acuerdo 641 de 2016. 2. Los aportes posteriores que hagan los miembros de la entidad, representados en dinero, bienes o servicios, que en su momento fueren decretados por la Asamblea General y aceptados, autorizados o aprobados, conforme lo dispuesto en el parágrafo del artículo 9 de estos estatutos. (...)

Parágrafo 2: la Entidad, dado su Objeto Social y como entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar, en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de ninguna persona en calidad de distribución de utilidades. Cualquier beneficio operacional, superávit o beneficio neto que llegare a obtener la Entidad será obligatoriamente destinado a incrementar su propio patrimonio o a mejorar y ampliar los medios necesarios para cumplir cabalmente con su objeto social. (...)

ARTÍCULO 12.-Donaciones, aportes o cuotas: (...) Los aportes o cuotas que se paguen a EAGAT por sus miembros no son reembolsables no confieren derecho alguno ni en el patrimonio de ella, ni durante su existencia, salvo que se trate de reintegro de aportes al momento de su disolución o liquidación. Parágrafo.-Los aportes harán parte del patrimonio de EAGAT quedando afectos al cumplimiento de su objeto y al cumplimiento de sus obligaciones hasta el límite de los mismos. En consecuencia ninguno de los miembros responderá patrimonial o individualmente por las obligaciones contraídas conforme los estatutos y operación por EAGAT.

(...)

El Capítulo V. DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN, incorpora:

Artículo 15.-Órganos de Dirección y Administración: La dirección y administración de EAGAT estará a cargo de los siguientes órganos: 1. Asamblea General, 2. Junta Directiva, 3. Gerente General.

Parágrafo 1.-Tanto la Asamblea General, como la Junta Directiva tendrán una composición mayoritaria por parte de las entidades públicas del orden Distrital, conforme al Acuerdo 641 de 2016. (...). En lo relacionado con la participación mínima equivalente del 51% de las entidades públicas del orden Distrital, dicha participación se prorrateará entre ellas.”

De igual manera el Acuerdo 641 de abril 6 de 2016 del Concejo de Bogotá, D.C., señala:

Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud.

“ARTÍCULO 17°. Creación del Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud. Autorícese al Gobierno Distrital para que constituya una entidad mixta sin ánimo de lucro organizada como Corporación y como entidad de ciencia y tecnología de las reguladas en el Decreto Ley 393 de 1991, con autonomía administrativa y financiera, vinculada al sector salud del Distrito Capital y cuyo objeto social será la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación relacionadas con medicina transfusional, terapia e ingeniería tisular y celular avanzada, medicina regenerativa, medicina de laboratorio y centro de formación del talento humano.

ARTÍCULO 18°. Funciones esenciales del Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud. El Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud - IDCBIS-desarrollará las siguientes actividades principales:

- a) Fortalecer y fomentar una cultura ciudadana para la donación de sangre, componentes sanguíneos, órganos y tejidos humanos y células con propósitos de trasplante, medicina regenerativa o investigación.
- b) Obtener, procesar, almacenar y distribuir componentes sanguíneos, tejidos humanos y células madre con propósitos de trasplante, medicina regenerativa o investigación.
- c) Ofrecer servicios centralizados, altamente especializados y de referencia, en banco de sangre, banco de tejidos humanos, banco de sangre de cordón umbilical, terapia celular, medicina transfusional, medicina regenerativa y laboratorio de inmunología de transfusión y trasplantes.
- d) Formar, capacitar y entrenar talento humano en las áreas de conocimiento desarrolladas por la entidad, con énfasis en investigación.
- e) Gestionar líneas de investigación e innovación tecnológica en diversos campos de las ciencias de la salud humana, con énfasis en medicina transfusional ingeniería tisular, terapia celular avanzada y medicina regenerativa, en coordinación con centros académicos y de investigación nacionales e internacionales.
- f) Servir como entidad asesora, consultora y de referencia, para entidades nacionales e internacionales en los aspectos relacionados con el desarrollo de su objeto social.

g) las demás actividades que señalen los estatutos y que sean conexas con su objeto social.

#### ARTÍCULO 19° Integrantes del Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud

Serán integrantes fundadores del IDCBIS las siguientes entidades:

- a) El Distrito Capital, representado por el Secretario de Salud Distrital.
- b) Las Empresas Sociales del Estado del Distrito Capital representadas por sus gerentes.
- c) Las entidades públicas, mixtas y privadas sin ánimo de lucro que suscriban el acta de constitución.

Serán integrantes adherentes las demás entidades que se vinculen con posterioridad a la constitución de la entidad y de conformidad con los requisitos establecidos en sus estatutos. En ningún caso podrán ser integrantes de la corporación entidades con ánimo de lucro.

#### ARTÍCULO 20°. Patrimonio del Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud. El patrimonio del instituto estará conformada por:

1. Los aportes iniciales y posteriores que hagan los integrantes de la entidad, representados en dinero, bienes y servicios.

(...)

PARÁGRAFO 1. La totalidad del equipamiento tecnológico. Biomédico y bienes muebles de toda índole, que actualmente se encuentren asignados al Hemocentro Distrital, harán parte del aporte del Distrito Capital para la constitución del IDECBIS.

(...)

PARÁGRAFO 3. El Fondo Financiero Distrital de Salud realizará un aporte inicial por un valor de \$5.000 millones de pesos para el sostenimiento del Instituto.”

Respecto a los estatutos del IDECBIS, Capítulo Primero -Nombre, Naturaleza, Domicilio, Duración, Objeto, Fines, Funciones, tenemos:

“ARTÍCULO 7. FINES: Los fines del IDCBIS son de interés o utilidad común, en procura del impulso al desarrollo científico y tecnológico y la generación y transferencia de conocimiento en las ciencias de la salud, para el mejoramiento de la calidad de vida y el bienestar de la comunidad.

En el Capítulo Cuarto: Dirección y Administración, se adhiere:

ARTÍCULO 20.-Asamblea General: La Asamblea General es la máxima autoridad del IDECBIS y está constituida por los miembros que estén en ejercicio de sus derechos.

Conforme lo dispone el artículo 22 del Acuerdo 641 de 2016, las entidades públicas del Orden Distrital tendrán una representación mayoritaria en la asamblea y en consecuencia tendrán el 51% de la composición de la misma.

ARTÍCULO 21°. Principio de autosostenibilidad. El Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud funcionará bajo el principio de autosostenibilidad financiera. Su funcionamiento se financiará con los ingresos que perciba por las labores desarrolladas.

Las labores adelantadas por el Instituto serán remuneradas por las Empresas Sociales del Estado del Orden Distrital y por las demás entidades a las cuales le preste sus servicios.

PARAGRAFO.-El IDCBIS dará prioridad a las solicitudes o necesidades que presenten las ESES distritales.

ARTÍCULO 22°. Órganos de Dirección y Administración del IDCBIS. La Dirección y Administración del Instituto estará a cargo de la Asamblea General, la Junta Directiva y el Gerente General en la forma que determinen los estatutos.

La Asamblea General y la Junta Directiva tendrán una composición mayoritaria por parte de entidades públicas del orden distrital.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La creación de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica se realiza en el marco de lo dispuesto en la Ley 489 de 1998, “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales [15](#) y [16](#) del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”, la cual señala:

“Artículo 96º.-Constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con participación de particulares. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observación de los principios señalados en el artículo [209](#) de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la



creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley. (...)

En relación con la norma aquí citada, el Consejo de Estado en el Concepto N° 1766 de noviembre de 2006, determinó: “En concepto de esta Sala, la conexidad que debe existir entre las actividades de la persona jurídica de carácter mixto y las funciones de las entidades estatales que la integran, así como, el carácter público de la participación de las entidades públicas, determinan su sujeción, en algunas materias, a las normas propias del derecho público, evitando que este tipo de entes se conviertan en un mecanismo de “simple traslado de recursos públicos a particulares “.

Por su parte, el Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud, se constituyó como una entidad mixta sin ánimo de lucro organizada como Corporación y como entidad de ciencia y tecnología de las reguladas en el Decreto Ley 393 de 1991, “Por el cual se dictan normas sobre asociación para actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías.” el cual señala:

“ARTÍCULO 1°. MODALIDADES DE ASOCIACIÓN. Para adelantar actividades científicas y tecnológicas proyectos de investigación y creación de tecnologías, la Nación y sus entidades descentralizadas podrán asociarse con los particulares bajo dos modalidades.

1. Mediante la creación y organización de sociedades civiles y comerciales y personas jurídicas sin ánimo de lucro como corporaciones y fundaciones.

2. Mediante la celebración de convenios especiales de cooperación.

(...)

ARTÍCULO 5°. RÉGIMEN LEGAL APLICABLE. Las sociedades civiles y comerciales y las personas jurídicas sin ánimo de lucro como corporaciones y fundaciones, que se creen u organicen o en las cuales se participe con base en la autorización de que tratan los artículos precedentes, se regirán por las normas pertinentes del Derecho Privado” (Subrayados fuera de texto)

En relación con la normativa contable pública, la Resolución 425 de 2019 actualizó las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos para las Entidades de Gobierno, es pertinente hacer referencia a:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.”

De otra parte, la entidad que recibe los recursos, cuando se encuentra en el ámbito de aplicación del RCP, aplicará la Norma de Ingresos contenida en el Capítulo IV de esta misma normativa, la cual en el numeral 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, señala:

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

#### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

(...)

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

#### 1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.”

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al RCP mediante la Resolución 092 de 2020, en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, señala:

“La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta

190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)"

De otra parte, el CGC incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

"3105-CAPITAL FISCAL,

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad.

2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.

3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

4-El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad "

"5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor causado por concepto de transferencias.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

“5890-GASTOS DIVERSOS

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

La naturaleza jurídica de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica corresponde a la de una persona jurídica en los términos del artículo 96 de la Ley 489 de 1998 y el Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud a una Corporación sin ánimo de lucro atendiendo lo dispuesto en la Ley 393 de 1991. En consecuencia al considerarse como no societarias, los recursos entregados, como aporte

inicial para la creación de estas entidades por parte del Fondo Financiero Distrital de salud en su calidad de miembro fundador, debieron registrarse en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y las nuevas entidades en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, como en la actualidad el Fondo financiero presenta en su contabilidad esta operación como una Inversión de administración de Liquidez al costo, y la entrega de estos recursos no corresponden a la colocación de excedentes en instrumentos de patrimonio que le otorguen al Fondo derechos participativos en los resultados de las nuevas entidades, es necesario efectuar el ajuste para cancelar la inversión, afectando el Patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En relación con el reconocimiento de los recursos que con posterioridad al aporte inicial se entreguen a la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica y al Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud, se debe tener en cuenta la intención y el propósito para el cual son entregados y precisar el hecho económico de la transacción teniendo en cuenta el principio de esencia sobre forma.

Para lo anterior, es preciso aclarar que el término patrimonio incluido en los Estatutos de las nuevas entidades tiene una connotación más amplia que el concepto del elemento patrimonio definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno en lo relacionado directamente con la medición de la situación financiera de la entidad.

En este sentido, el término patrimonio referido en los Estatutos de las nuevas entidades está concebido genéricamente como el conjunto de bienes y derechos adquiridos o que se adquirirán durante el tiempo de su operación, incluidos los ingresos de diversa índole que reciban las entidades.

Por su parte, la definición de Patrimonio en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las entidades de gobierno, comprende el valor de los recursos públicos (representados en derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal. A nivel del Estado de Situación Financiera, el patrimonio está constituido por el valor del capital de las entidades de gobierno; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado del ejercicio; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; las variaciones de las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos; y otros recursos netos expresamente establecidos en el Catálogo General de Cuentas (CGC), en las cuentas y subcuentas de la clase 3-PATRIMONIO.

En cuanto a los resultados del ejercicio, permiten medir la gestión relacionada con las actividades misionales de la entidad y, por lo tanto, no todos los conceptos que forman parte del patrimonio de las nuevas entidades en sentido amplio se reconocen contablemente afectando directamente las cuentas y subcuentas de la clase 3-PATRIMONIO, toda vez que pueden presentarse transacciones que por su naturaleza y destinación deban registrarse afectando el Estado de Resultados en las cuentas y subcuentas de la clase 4-INGRESOS, como es el caso de las transferencias, donaciones o ingresos obtenidos en la ejecución de contratos por la prestación de servicios o venta de bienes. Estas partidas del ingreso afectan el patrimonio de la entidad por el resultado del ejercicio al cierre del periodo, cuando se cancelan y trasladan los saldos de las cuentas de ingresos, costos y gastos a la cuenta 3110-RESULTADOS DEL EJERCICIO y posteriormente acumulándolos en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De lo anterior se desprende que no en todos los casos los recursos entregados con posterioridad por los miembros fundadores a la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica y al Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud deben reconocerse por estas afectando directamente las partidas de la clase 3-PATRIMONIO, toda vez que pueden entregar recursos a través de una transacción que por su naturaleza y destinación se deban registrar afectando las partidas de la clase 4-INGRESOS, a efectos de preservar el cumplimiento de las normas y procedimientos contables definidos en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

En tal sentido, el Fondo Financiero Distrital de Salud debe definir el concepto por el cual realiza la entrega de los recursos, aun cuando actúe como miembro fundador dentro de las nuevas entidades, considerando alguna de las siguientes situaciones:

- i) capitalización producto de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador para fortalecimiento patrimonial,
- ii) transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos propios de las nuevas entidades que no hacen parte de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador,
- iii) recurso entregado en administración a la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica o al Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud para la ejecución de programas propios del Fondo Financiero Distrital de Salud.

Una vez las partes que intervienen determinen el propósito del desembolso de los recursos, aplicará el procedimiento contable respectivo:



i) Capitalización producto de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador:

Le corresponde al Fondo Financiero Distrital de Salud registrar un gasto en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, teniendo en cuenta que la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica y el Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud no son entidades societarias. Por su parte, las entidades que reciben los recursos reconocerán el valor de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de salud en la subcuenta 310506-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

ii) Transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos de la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica o del Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud

La Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica o el Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud, registrarán los recursos recibidos debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Mientras que el Fondo Financiero Distrital de Salud registrará el giro de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el evento que la transferencia esté representada en bienes de propiedad, planta y equipo, el Fondo Financiero Distrital de Salud debita la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la cuenta del activo que entrega. Por su parte la entidad que recibe los bienes incorpora el activo y afecta la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

iii) Recurso entregado en administración a la Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica o al Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud para la ejecución de programas propios del Fondo Financiero Distrital de Salud:

La Entidad Asesora de Gestión Administrativa y Técnica o el Instituto Distrital de Ciencia, Biotecnología e Innovación en Salud debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Fondo Financiero Distrital de Salud debitará la subcuenta 190801-En administración de

la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida que las entidades receptoras de los recursos ejecuten los programas o proyectos en nombre del Fondo Financiero Distrital de Salud, debitarán la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; adicionalmente, debitarán la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Por su parte el Fondo Financiero Distrital de Salud, debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de las obligaciones pagadas y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000026451 DEL 26-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de gastos asociados a la construcción de proyectos propiedad de terceros.

Doctores

CESAR AUGUSTO FLORES OSORIO

Coordinador administrativo y Financiero

MARINO ALONSO OSPINA MURILLO

Contador

Asociación para la Construcción del Aeropuerto del Café en Palestina -Caldas

Manizales -Caldas

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500024672 del 22 de mayo de 2020, en la que se solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Asociación Aeropuerto del Café recibió el día 19 de noviembre de 2015 la suma de \$1.379.999.983 por concepto de la declaratoria de incumplimiento de un contrato y la ocurrencia de un siniestro (Resolución 118 del 17 de julio de 2015) a la Aseguradora Confianza S.A. NIT. 860.070.374.

Estos recursos fueron llevados al ingreso a la cuenta 481049 Indemnizaciones, incrementado las utilidades del ejercicio del periodo, por lo que en el año 2018 la Asamblea General de Asociados determinó constituir una reserva ocasional por el valor del siniestro, los rendimientos financieros obtenidos producto de la colocación de estos recursos en inversiones de liquidez (CDT) y la utilidad acumulada al 2017, recursos estos que ascendieron a la suma de \$1.716.734.460, con el fin de ser reinvertidos como recursos de inversión del proyecto.

(...)

La Asociación Aeropuerto del Café aprobó el Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI) para la vigencia 2018, mediante resolución 007 del 16 de enero de 2018 por valor de \$1.237.000.000, cuya fuente de los recursos fueron precisamente los provenientes de la

constitución de la reserva ocasional aprobada por la Asamblea General de Asociados en el año 2018.

(...)

De acuerdo con todo lo anterior la entidad registro contablemente la ejecución del Plan Operativo Anual de inversiones del año 2018, en la subcuenta 511112 obras y mejoras en propiedad ajena y creo sus propios auxiliares, los cuales apuntan a clasificar las inversiones realizadas en el proyecto, así:

(...)

Con el ánimo de dar una mayor claridad sobre el manejo de la cuenta 511112 (Obras y Mejoras en Propiedad Ajena), y poder resolver la duda generada por el hallazgo administrativo por parte de la Contraloría General del Departamento, donde expresan “en la cuenta gastos generales, se registraron gastos en obras y mejoras en propiedad ajena que no corresponden a este concepto, como licencia, gestión ambiental, gestión predial, estrategia de la información, comunicación conceptos diferentes a obras y mejoras”

(...)

De acuerdo a todo lo anterior, solicitamos su concepto, si sobre las inversiones contempladas en el Plan Operativo Anual de Inversiones POAI, se pueden clasificar como una cuenta de gastos en la subcuenta obras y mejoras en propiedad ajena, teniendo en cuenta que la Asociación Aeropuerto del Café, no es propietaria de dicho proyecto”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Los estatutos de la Asociación para la Construcción del Aeropuerto ubicado en Palestina (Caldas) -Aeropuerto del Café, aprobados por unanimidad según el acta de constitución del dos (2) de septiembre de dos mil ocho (2008), señalan que:

“(…)

**ARTÍCULO 1. NOMBRE Y NATURALEZA.** Se constituye una asociación de entidades públicas en los términos del parágrafo del artículo 49 y del artículo 95 de la ley 489 de 1998, entidad descentralizada indirecta de segundo grado, adscrita al Departamento de Caldas, regida por la Constitución Política de Colombia, las leyes civiles correspondientes para su constitución,

los decretos reglamentarios sobre vigilancia y control y los presentes estatutos, denominada ASOCIACIÓN PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL AEROPUERTO UBICADO EN PALESTINA (CALDAS) que se seguirá llamando ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ, institución que agrupará entidades públicas interesadas en la construcción del aeropuerto ubicado en Palestina (Caldas).

(...)

ARTICULO 3. DURACION. La ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ tendrá una duración indefinida. Sin embargo culminada la etapa de construcción ejecución y liquidación de los contratos de obra esta podrá darse por terminada por mutuo acuerdo o por decisión mayoritaria de la Asamblea General de Aportantes.

ARTICULO 4. OBJETO. El objeto fundamental de ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina Caldas que se llamará AEROPUERTO DEL CAFÉ.

(...)

ARTICULO 6. El patrimonio de la Asociación estará constituido por: (1) Las cuotas o aportes de los asociados; (2) por auxilios donados por personas naturales y jurídicas (3) por los bienes muebles o inmuebles que a cualquier título adquiera, incluyendo donaciones de empresas nacionales o extranjeras y (4) por los demás bienes tangibles e intangibles que por cualquier concepto ingresen a la entidad. (...)

ARTICULO 7. La organización y administración de los recursos girados por los aportantes o cualquiera otra entidad pública o privada, nacional o extranjera, estará a cargo del Representante Legal de la Asociación. Sus fondos serán depositados en cuenta corriente y solamente se destinarán al cumplimiento de sus objetivos. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo No. 8000331 del 6 de diciembre de 2008, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y la Asociación Aeropuerto del Café, estipula lo siguiente:

"(...) CONSIDERACIONES: (...) 4) Que con base en el artículo 4° de los Estatutos de la Asociación Aeropuerto del Café, el objeto fundamental de la misma, en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de continuar con la construcción de un aeropuerto en el municipio de Palestina, Caldas, que se llamará AEROPUERTO DEL CAFE. 5) Que en virtud de lo anterior la Asociación Aeropuerto del Café es la entidad idónea para dirigir la ejecución de las obras que se pretenden desarrollar con los recursos económicos

objeto del presente convenio. (...) Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones el convenio se registrará por las siguientes cláusulas:

CLAUSULA PRIMERA: Objeto del Convenio: Aunar esfuerzos interinstitucionales dirigidos a la CONSTRUCCION DEL TERRAPLEN NO. 9 Y OBRAS COMPLEMENTARIAS K1+950 -K2 + 240 del proyecto aeropuerto del café, de conformidad con las Especificaciones Técnicas que hacen, parte integral de este convenio. CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR: (...). PARÁGRAFO PRIMERO: Los recursos del convenio se manejarán por la ASOCIACION en una cuenta corriente a nombre de la obra e interventoría a contratar y los cheques que se giren con cargo a ella, requerirán la firma del Director Financiero de la ASOCIACIÓN o de quien haga sus veces. (...) CLAUSULA QUINTA: Obligaciones de LA ASOCIACIÓN: (...) 2) Contratar la ejecución de los recursos que se transfieren en virtud del presente convenio, de conformidad con la ley 80 de 1993, 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y demás normativas vigentes sobre la materia. 3) Contratar, cuando sea pertinente las interventorías respectivas, con base en la normativa vigente. 4) Destinar los recursos objeto del presente convenio, únicamente para la ejecución del mismo. 5) Suministrar los estudios que se requieran y demás información disponible necesaria para el cumplimiento y desarrollo del objeto de los contratos que suscriban en desarrollo del presente convenio. 6) Vigilar la ejecución de los contratos que se suscriban en desarrollo del presente convenio y velar por el debido y cabal cumplimiento de las obligaciones adquiridas por las firmas contratadas. 7) coordinar y gestionar todo el proceso de ejecución del proyecto: en las etapas de precontractual, contractual, ejecución y liquidación (...) 9) Presentar las cuentas correspondientes para la legalización de los pagos autorizados (...) 12) Presentar informes periódicos sobre el avance y ejecución del convenio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo No. 9000180 del 9 de diciembre de 2008, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil y la Asociación Aeropuerto del Café, prescribe lo siguiente:

“(…)

Entre los suscritos (...) LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE AERONÁUTICA CIVIL (...) y (...) ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ (...) hemos convenido celebrar el presente convenio, previas las siguientes consideraciones: (...) 6) Que la Asociación Aeropuerto del Café cumple una función pública, que implica un conjunto de tareas y de actividades que deben desarrollar los diferentes órganos del Estado, con el fin de realizar sus funciones y cumplir sus diferentes cometidos y de asegurar la realización de sus fines. Se dirige a la atención y satisfacción de los intereses generales de la comunidad, en sus diferentes órdenes y, por consiguiente, se exige que ella se desarrolle con arreglo a unos principios mínimos que garanticen la igualdad, la moralidad, la eficacia, la economía, la celeridad, la

imparcialidad y la publicidad, cuya aplicación permite asegurar su correcto y eficiente funcionamiento, así como generar la legitimidad y buena imagen de sus actuaciones ante la comunidad; 7) Que con base en el artículo 4° de los Estatutos de la Asociación Aeropuerto del Café, el objeto fundamental de la misma, en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de continuar con la construcción de un aeropuerto en el municipio en el municipio de Palestina, Caldas, que se llamará AEROPUERTO DEL CAFE. 8) Que en virtud de lo anterior la Asociación Aeropuerto del Café es la entidad idónea para dirigir la ejecución de las obras que se pretenden desarrollar con los recursos económicos objeto del presente convenio. (...) Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones el convenio se regirá por las siguientes cláusulas: PRIMERA: OBJETO DEL CONVENIO: Aunar esfuerzos interinstitucionales dirigidos a la CONSTRUCCION DEL AEROPUERTO DEL CAFÉ UBICADO EN PALESTINA -CALDAS TERRAPLENES Nos. 8 Y 10 Y LAS OBRAS COMPLEMENTARIAS Y NECESARIAS PARA LOS TERRAPLENES CON SUS RESPECTIVAS INTERVENTORIAS. PARAGRAFO: LA ASOCIACION se obliga a efectuar las gestiones jurídicas, administrativas y contractuales para llevar a cabo de conformidad con las Leyes 80 de 1993 y 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y la demás normatividad aplicable, para adelantar la construcción de los terraplenes nos. 8 y 10 y las obras necesarias para la adecuación de la pista en toda su longitud, con sus respectivas interventorías. (...) SEXTA: OBLIGACIONES DE LA ASOCIACION: (...) 1. Contratar la ejecución de los recursos que se transfieren en virtud del presente convenio interadministrativo, de conformidad con las Leyes 80 de 1993 y 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y demás normatividad vigentes sobre la materia; 2. Cumplir los trámites, requisitos y normas legales, técnicas y ambientales y demás actuaciones administrativas que sean necesarias para la ejecución del objeto de los contratos de obra e interventoría que suscriba en desarrollo del presente convenio interadministrativo. 3. Contratar las interventorías respectivas, con base en la normatividad vigente. 4. Destinar los recursos objeto del presente convenio interadministrativo, únicamente para la ejecución del mismo, teniendo en cuenta el objeto de convenio (...) 6. Vigilar la ejecución de los contratos que se suscriban en desarrollo del presente convenio interadministrativo y velar por el debido y cabal cumplimiento de las obligaciones adquiridas por las firmas contratadas. 7. Coordinar y gestionar todo el proceso de ejecución del proyecto, en las etapas precontractual, contractual, ejecución y liquidación (...) 9) Presentar los documentos correspondientes para la legalización y/o giros de los desembolsos autorizados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicional a lo anterior, la CGN se pronunció mediante concepto No 20152000046861 del 23 de diciembre de 2015 como respuesta a la consulta realizada por el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, en el cual se concluyó:

“(...) Ahora bien, la información suministrada por el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, no permite establecer de forma clara el titular de los recursos

girados por la Aeronáutica Civil y de las obras construidas con los mismos, toda vez que el Artículo 30 de los estatutos de la asociación, establece que su patrimonio estará constituido por las cuotas de afiliación, los aportes permanentes u ocasionales de los miembros destinados al cumplimiento de su objeto social y los legados, donaciones, auxilios o aportes provenientes de personas o entidades naturales o jurídicas.

Por su parte, el Artículo 4 de los Estatutos establece que el objeto de la Asociación es el de construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina Caldas que se llamará AEROPUERTO DEL CAFÉ en beneficio de los asociados y la comunidad en general. No es claro el alcance del término “beneficio” aquí utilizado, pues bien podría tener o no connotaciones en términos de la titularidad del bien, o solamente referirse al servicio que de él puede obtenerse, o una combinación de éstos.

Como puede observarse, se evidencia una desarticulación entre la forma como está definido el Patrimonio de la Asociación en el Artículo 30 y el término beneficio de los asociados en el contexto del Artículo 4 de los Estatutos; en consecuencia, para determinar el tratamiento contable, es necesario que se delimite el alcance y la consonancia entre estos.

En este orden de ideas, el reconocimiento contable de los recursos girados por la Aeronáutica Civil a la Asociación Aeropuerto del Café se efectuará por parte del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales, una vez dilucidado el aspecto señalado en el párrafo inmediatamente anterior, así como la titularidad de las obras que se realicen con estos recursos, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas” (Subrayados fuera del texto).

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera en lo relacionado con la definición de activos establece:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,



c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo (...). (Subrayados fuera del texto).

De igual forma, el numeral 6.2.1. del Marco Conceptual, señala que “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”.

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), por la cual se incorporó en el RCP el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. En dicha Resolución se estableció lo siguiente:

“(…)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el

control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS

EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Es importante tener en cuenta que la CGN se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre el procedimiento contable que deberán tener las entidades en lo relacionado con los recursos destinados a la construcción del proyecto denominado Aeropuerto del Café, en los cuales se ha concluido que dicho procedimiento se determinará en función de los acuerdos establecidos entre las entidades participantes en la Asociación para la Construcción del Aeropuerto del Café sobre la titularidad del proyecto.

Ahora bien, con la expedición de la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), por la cual se incorporó en el RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para que una entidad reconozca los activos, estos deberán ser recursos controlados que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que, en algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Así las cosas, con el propósito de determinar el procedimiento contable que deberán aplicar las entidades participantes en la construcción del Aeropuerto del Café, estas entrarán a definir, con base en los criterios de reconocimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los estatutos de la Asociación, así como los convenios suscritos entre las partes, cuál o cuáles de las entidades mantendrán el control de los activos desarrollados durante la construcción del aeropuerto durante todas sus etapas.

Con base en lo anterior, las entidades aplicarán alguno de los dos escenarios planteados a continuación:

1. Si el control de los bienes construidos y recursos destinados a la construcción del aeropuerto están en cabeza de la Asociación Aeropuerto del Café, será esta entidad la que reconocerá en su información financiera los costos asociados a la ejecución de la obra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el costo asociado directamente a la construcción del aeropuerto.

Para lo anterior, la Asociación observará lo definido en la Norma de propiedades, planta y equipo y, de ser el caso, la Norma de políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores.

2. Si el control de los bienes construidos y recursos destinados a la construcción del aeropuerto están en cabeza de otra de las entidades participantes en el proyecto (Departamento de Caldas, el municipio de Palestina, el municipio de Manizales, el Instituto de Promoción y Desarrollo para el Departamento de Caldas -INFICALDAS-y el Instituto de Promoción y Desarrollo para el Municipio de Manizales -INFIMANIZALES), y se define que el rol de la Asociación se limita al de administrador del recurso, se deberá aplicar lo establecido en la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), en lo relacionado con recursos entregados en administración a otras entidades públicas.

Bajo este escenario, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Por lo anterior, los recursos girados para la ejecución del proyecto se registrarán por la Asociación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad o entidades que controlen los recursos debitarán la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Cuando la Asociación informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado (1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO), del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la Asociación debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Es importante precisar que las entidades deben evaluar lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores para efectos de incluir en la situación financiera partidas que no hayan sido reconocidas anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000033071 DEL 13-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de anticipos realizados a través de encargos fiduciarios constituidos por contratistas.

Doctora  
SANDRA PATRICIA RUIZ MORENO  
Directora Administrativa y Financiera (E)  
Superintendencia de Notariado y Registro  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500029442 del 25 de junio de 2020, en la que se solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Superintendencia de Notariado y Registro realiza anticipos a los contratistas para el desarrollo de diferentes actividades, en los acuerdos contractuales se determina que el contratista, debe constituir fiducias de administración y pagos, para el desarrollo del objeto contractual.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente y la emisión de la Resolución No 090 de 2020, amablemente solicito su colaboración para evaluar el tratamiento contable que se debe dar a los anticipos que se realizan por parte de la Superintendencia Notariado y Registro a estas fiducias, como debe ser su reconocimiento, medición inicial, medición posterior y presentación (Plan de cuentas).”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Superintendencia de Notariado y Registro, elevó consulta a la CGN sobre los anticipos realizados a contratistas mediante oficio de entrada No 20195500026782 del 26 de julio de 2019, la cual fue resuelta por la CGN mediante concepto No 20192000036051 del 16 de agosto de 2019, en el cual concluyó:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Respecto de los recursos entregados en administración registrados en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, corresponden a aquellos recursos en efectivo que no se entregan como contraprestación directa por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, sino que son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad en el marco de un contrato de encargo fiduciario, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica.

Los recursos están bajo el control de la entidad cuando esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que SNR entrega los recursos al contratista a título de anticipo para que sean usados en el cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, la entidad registrará dichos recursos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y los amortizará con base a los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento del contrato. Lo anterior, con independencia de que el contratista haya celebrado un contrato de encargo fiduciario u otro, toda vez que esto no afecta la calidad en la que los recursos fueron entregados” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, la CGN expidió la Resolución 090 de 2020, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración en el cual se estableció:



“Los recursos entregados en administración son aquellos, **bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.**”

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con los encargos fiduciarios de administración y pagos, la Resolución 090 de 20202 definió:

“1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.”.

## CONCLUSIONES

Con base en las conclusiones establecidas en el concepto No 20192000036051 del 16 de agosto de 2019, teniendo en cuenta que SNR entrega los recursos al contratista a título de anticipo para que sean usados en el cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, la entidad registrará dichos recursos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y los amortizará con base a los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento del contrato. Lo anterior, con independencia de que el contratista haya celebrado un contrato de encargo fiduciario u otro, toda vez que esto no afecta la calidad en la que los recursos fueron entregados.

Si bien es cierto que la Resolución 090 de 2020 modificó el Procedimiento contable para el registro contable de los recursos entregados en administración, los aspectos conceptuales de los encargos fiduciarios como el control y la definición del encargo fiduciario de administración y pagos no sufrieron cambios de fondo. Adicionalmente, tampoco ha habido

cambios en la jurisprudencia relacionada con la definición de avances y anticipos entregados.

Por lo anterior, dado que no existen cambios en el contexto de los hechos económicos, en la jurisprudencia y los aspectos conceptuales sobre los cuales se formularon las conclusiones del concepto No 20192000036051 del 16 de agosto de 2019, se reitera el procedimiento contable allí establecido.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000034351 DEL 14-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de saldos no ejecutados de Fondos en Administración o convenios de alianzas establecidos con el ICETEX, que serán utilizados en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19. Procedimiento contable de los recursos trasladados al Fondo de Cuenta Especial del Notariado administrado por la Superintendencia de Notariado y Registro, como un aporte económico temporal de apoyo a los trabajadores de las notarías del país en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Doctora  
SANDRA PATRICIA RUIZ MORENO  
Director Administrativo y Financiero (E)  
Superintendencia de Notariado y Registro  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030092 del 02 de julio de 2020, que expresa:

“De acuerdo con el Decreto 467 de 2020 “Ministerio de Educación Nacional, en el cual se dictan medidas de urgencia en materia de auxilios para beneficiarios del ICETEX dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica” , la Superintendencia de Notariado y Registro cuenta con recursos entregados e administración al ICETEX, que se encuentra en proceso de liquidación cuyo fin era la capacitación de los notarios de insuficientes ingresos de los recursos del Fondo Cuenta especial de Notariado (actualmente estos recursos se encuentran reconocidos en la cuenta 190803001 Recursos entregados en administración fiducias de administración y pagos); en aplicación a este decreto se debe incorporar al ICETEX para el “plan de auxilios educativos coronavirus COVID 19 para beneficiarios del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX.

Adicional en el Decreto 805 de 2020, -“Ministerio de Justicia y del Derecho, por medio del cual se crea un aporte económico temporal de apoyo a los trabajadores de las notarías del país en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica” se determina crear un apoyo económico a las notarías por el término de 4 meses con cargo a los recursos del Fondo Cuenta Especial de Notariado administrado por la Superintendencia de Notariado y Registro, destinado al cumplimiento de las obligaciones laborales, en razón a los efectos generados por el COVID-19.

Acorde con estos decretos, amablemente solicitamos su colaboración con el tratamiento contable de estos auxilios (Decreto 467 de 2020 y Decreto 805 de 2020) según el plan de cuentas vigente.

Dejamos a su consideración si podemos emplear la cuenta 542490 Otras subvenciones para el manejo de los apoyos a los notarios.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

- Consideraciones sobre saldos no ejecutados y que serán parte del plan de auxilios educativos coronavirus COVID-19.

Dentro de las consideraciones el Decreto 467 del 23 de marzo de 2020, contempla:

“(…) Que ante la Emergencia Económica Social y Ecológica a causa del Coronavirus COVID-19, se disminuirán los ingresos de las familias cuyos integrantes quieran acceder por primera vez o permanecer en los programas académicos que cursan actualmente de cara al segundo semestre lectivo del año 2020 en las Instituciones de Educación Superior Públicas y Privadas del país, y requieran para ello, solicitar un crédito al Instituto, el cual exige el codeudor solidario. Esta situación amerita que Instituto elimine la exigibilidad de un codeudor solidario, persona natural o jurídica, y lo reemplace con el Fondo de Garantía Codeudor para dichas familias.

Que el conjunto de medidas dirigidas a los estudiantes y sus familias, denominado Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19, comprenderá el otorgamiento de auxilios como: (i) período de gracia en cuotas de créditos vigentes, (ii) reducción transitoria de intereses al Índice de Precios al Consumidor -IPC, (iii) ampliación de plazos en los planes de amortización; y, (iv) otorgamiento de nuevos créditos para el segundo semestre del año 2020 amparados por el Fondo de Garantía Codeudor.

Que con el fin de otorgar dichas medidas de auxilio, se hace necesario incorporar a los ingresos del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior - ICETEX, recursos por valor aproximado de \$ 70.247.695.157, (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Ministerio de Educación Nacional, mediante el Decreto 467 del 23 de marzo de 2020, "Por el cual se dictan medidas de urgencia en materia de auxilios para beneficiarios del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior -ICETEX, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica"; en el Artículo 1 parágrafo 1, establece:

"Parágrafo 1. Los saldos no ejecutados de Fondos en Administración, o convenios de alianzas establecidos con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior - ICETEX con recursos provenientes de la Nación o de los Entes Territoriales, cuyos convenios se encuentren en procesos en liquidación que no hayan culminado, serán incorporados al presupuesto del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior -ICETEX y serán utilizados en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19." (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de la Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las características fundamentales como "aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel" (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, en lo relacionado con la representación fiel, establece lo siguiente:

#### "4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa

por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Marco Conceptual en el capítulo 5, incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“5424-SUBVENCIONES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)” (Subrayado fuera de texto).

- Consideraciones sobre el apoyo económico a los trabajadores de las notarias.

El Ministerio de Justicia y del Derecho, mediante el Decreto 805 del 04 de junio de 2020, “Por medio del cual se crea un aporte económico temporal de apoyo a los trabajadores de las notarías del país en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”; establece:

“Artículo 1. Objeto. Crear por el término de cuatro (4) meses, con cargo a los recursos del Fondo Cuenta Especial del Notariado administrado por la Superintendencia de Notariado y Registro, un apoyo económico para todas las Notarías del país, que se postulen y cumplan con los requisitos de los artículos 3 y 4 del presente Decreto, destinado al cumplimiento de sus obligaciones laborales, con el objeto de proteger el empleo de los trabajadores que prestan sus servicios en las Notarías del país, en razón de la efectos generados con ocasión de la enfermedad Coronavirus COVID~19.

Parágrafo: El apoyo económico de que trata el presente artículo será financiado con la adición presupuestal a la apropiación de la presente vigencia de la Superintendencia de Notariado y Registro, que gestionará el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de los saldos en cuentas SCUN del Fondo Cuenta Especial de Notariado. (...)” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En este sentido la Superintendencia de Notariado y Registro deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 1 del Decreto 467 de 2020, la Superintendencia de Notariado y Registro, ya no tendrá control sobre los recursos destinados inicialmente para capacitación de notarios y cuyo destino definido por el Ministerio de Educación Nacional es que sean parte del plan de auxilios educativos coronavirus COVID 19 para beneficiarios

del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX. Por lo antes expuesto, la Superintendencia de Notariado y Registro deberá reconocer la extinción de los saldos existentes en el fondo de administración efectuando un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES; y una contrapartida crédito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto de los recursos asignados de los saldos en cuentas SCUN del Fondo Cuenta Especial de Notariado, como parte del apoyo económico establecido por el Ministerio de Justicia y del Derecho, mediante el Decreto 805 de 2020, la Superintendencia de Notariado y Registro deberá efectuar en el periodo contable al que correspondan los hechos económicos, un débito en la subcuenta 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES; y una contrapartida crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000038801 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los rendimientos de depósitos a la vista en encargos fiduciarios de inversión

Doctora  
OLGA ELIZABETH SUAREZ DURÁN  
Contadora  
Colpensiones  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500030122 del 03 de julio de 2020, en la que se solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Con el objetivo de dar cumplimiento a la Resolución 090 del 8 de mayo de 2020, en lo relacionado con el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración en el numeral 1.1.1.1. de la citada resolución, hace referencia a los registros contables de los negocios de Fiducia de inversión con destinación específica, indicando que la actualización de las inversiones se realiza conforme a lo establecido en la norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la Sociedad Fiduciaria, sin embargo, no se hace mención, sobre el registro contable de los rendimientos que generen los recursos mantenidos por las fiduciarias en depósitos a la vista o en cuentas bancarias, como si lo relacionan para la fiducia de administración y pagos numeral 1.1.2.3. “(...)”.

Teniendo en cuenta lo anterior cordialmente solicitamos indicarnos el tratamiento contable de los rendimientos obtenidos por los recursos mantenidos en depósitos a la vista o cuentas bancarias en los negocios de Fiducia de inversión con destinación específica”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece la esencia sobre la forma como uno de los Principios de la Contabilidad Pública y la define como:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Por otra parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), por la cual se incorporó en el RCP el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. En dicha Resolución se estableció lo siguiente:

### “1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(...)

#### 1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión se puede constituir con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

##### 1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica

La fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos.

Con la entrega de los recursos en efectivo, la entidad debitará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario -Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la sociedad fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario -Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.

(...)

#### 1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

(...)

#### 1.1.2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 190204-Encargos fiduciarios de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la esencia sobre forma implica que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Según el procedimiento de recursos entregados en administración de la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), la fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos, por lo que en el momento en el que la fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos en las respectivas subcuentas de inversiones de administración de liquidez según sea el caso y, acreditará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario -Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Posteriormente, actualizará las mismas con base en la Norma de este tipo de inversiones y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.

Por su parte, en el encargo fiduciario de administración y pagos se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica entre las cuales están el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

En ese sentido, si los recursos entregados a un encargo fiduciario de inversión específica, no se destinan a la conformación de un portafolio, y son mantenidos en depósitos a la vista o en las cuentas bancarias del negocio fiduciario, deberán ser tratados contablemente como una fiducia de administración y pagos toda vez que no se cumple con el propósito principal de la fiducia de inversión específica que es la obtención de rendimientos mediante la realización de inversiones, y su esencia económica será la de un encargo fiduciario de administración y pagos en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica.

Por lo anterior, la entidad registrará los rendimientos generados con los recursos que se mantienen en los depósitos a la vista o cuentas bancarias de los negocios fiduciarios, debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 190204-

Encargos fiduciarios de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000039441 DEL 29-07-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la restitución de remanentes del PAR-Adpostal y de los activos destinados exclusivamente para financiar el pasivo pensional de la Adpostal liquidada.

Doctor

JOHN FREDY RODRIGUEZ FONSECA

Contador Público

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030162, del 03 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) Teniendo en cuenta que en la actualidad y por terminación del contrato de Fiducia Mercantil No. 31917 del 29 de diciembre de 2008 cuya finalidad es la administración, conservación, custodia y transferencia de los archivos, la atención de las obligaciones remanentes y contingentes así como los procesos judiciales, tutelas o reclamaciones en curso al momento de la terminación del proceso liquidatorio, como las que se llegaren a presentar y en el cumplimiento de las demás actividades, obligaciones o fines que determine el Gobierno Nacional, actividades desarrolladas por el PAR-Adpostal.

Por este motivo el Ministerio-TIC se encuentra recibiendo los derechos y obligaciones del patrimonio autónomo de remanentes del par-adpostal, incorporándolos en las cuentas del estado de situación financiera de la entidad.

Es importante mencionar que de acuerdo con el artículo 14 del Decreto 254 de 2000 y el artículo 22 del Decreto 2583 por el cual suprime la Administración Postal Nacional “ADPOSTAL” y que trata sobre la Financiación de las pensiones. Los activos de los órganos cuya liquidación se ordene, que estén destinados al pago de sus pasivos pensionales, conservarán tal destino, no formarán parte de la masa de la liquidación y deberán ser entregados al Fopep a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, o al fondo de reservas de bonos pensionales, en la forma y oportunidad que lo determine el Gobierno Nacional.

Si dichos activos no fueren suficientes para financiar tales pasivos y en razón de la preferencia del primer grado que le corresponde a los pasivos laborales, en la liquidación se destinarán preferentemente otros activos de la entidad a tal fin, hasta completar el monto de aquellos pasivos. (...)

Cuando exista una entidad a la cual le corresponda financiar total o parcialmente los pasivos pensionales que estaban a cargo de la entidad en liquidación, dicha entidad deberá entregar los recursos correspondientes al Fopep o al fondo de reservas de bonos pensionales, según corresponda, en la forma y oportunidad que señale el Gobierno Nacional en el decreto que ordene la liquidación.

Por otra parte el Ministerio-TIC en virtud del concepto expedido por la Contaduría General de la Nación, con radicado CGN No. 20193000068001 de fecha 27-11-2019 registro contablemente en la cuenta derecho en fideicomiso contra la cuenta capital fiscal, en los estados financieros con fecha de corte diciembre 31 de 2019 el valor del patrimonio del patrimonio autónomo de remanentes de adpostal.

De acuerdo con lo anterior se presenta la solicitud de aclaración, respecto a si todos estos activos que actualmente se están recibiendo por la terminación del par-adpostal, deben registrarse contablemente en cada una de las cuentas del activo disminuyendo la cuenta de derechos en fideicomiso 1926.

Y por otro lado registrar en una cuenta del pasivo, valor que posteriormente van a ir trasladados a la entidad correspondiente, para fondear el pasivo pensional de la liquidada Adpostal. Disminuyendo el patrimonio del Ministerio tic (Sic).”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución No. 386 de 2018 y modificado por la Resolución No. 090 de 2020, señala:

### “1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se

genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. (...)

#### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y la actualización de los derechos fiduciarios. (...)

#### 1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

La restitución de recursos del plan de activos para beneficios posemplo se registrará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA



BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, en el caso de la fiducia de garantía, la restitución de los recursos se registrará debitando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.”

Por su parte, la Resolución No. 320 de 2019, que incorpora el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financia, sobre el traslado de obligaciones pensionales entre entidades de gobierno, señala:

#### “1.3. Traslado de cálculos actuariales entre entidades de gobierno

Cuando deban incorporarse obligaciones pensionales trasladadas por otra entidad de gobierno, la entidad que asume la obligación (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, la entidad de gobierno que traslada la obligación pensional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad que traslada la obligación pensional traslade, en el mismo periodo contable, activos destinados exclusivamente para la atención de dichas obligaciones, la entidad receptora de los activos (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad de gobierno que traslada los activos debitará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. En caso de que los activos se trasladen en un periodo contable posterior a aquel en el que se trasladaron las obligaciones pensionales, se aplicará lo establecido en el numeral 2.2 de este Procedimiento.

Para el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional sea asumida por la UGPP, se entiende que la obligación por

pensiones actuales y por cuotas partes de pensiones se traslada a esta última cuando se asuma dicha función. Por su parte, se entiende que la obligación por pensiones futuras se traslada a la UGPP a medida en que se conviertan en pensiones actuales o cuotas partes de pensiones. En ambos casos, la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o la entidad que tenía a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores disminuirá el cálculo actuarial de pensiones actuales, de pensiones futuras o de cuotas partes de pensiones, junto con los activos que traslade. A su vez, la UGPP incorporará el cálculo actuarial de pensiones actuales o de cuotas partes, junto con los activos que financien el pasivo pensional. (...)

## 2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones estará conformado por los recursos que están destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones pensionales y que no pueden destinarse a otro uso. Estos recursos serán registrados por la entidad que tiene a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales. (...)

### 2.2. Traslado de activos que hacen parte del plan de activos

En caso de que la entidad reciba activos que harán parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación o la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad que traslada los activos debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación o la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que identifique el activo transferido. En caso de que los activos trasladados estén relacionados con obligaciones pensionales asumidas o trasladadas en el mismo periodo contable, se aplicará lo establecido en el numeral 1.3 del presente Procedimiento.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

En el entendido que, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC) incorporó el derecho en fideicomiso por el Patrimonio Autónomo de Remanentes de Adpostal (PAR-Adpostal) y que actualmente por la terminación del contrato de fiducia mercantil se encuentra recibiendo los derechos y obligaciones del PAR-Adpostal, el MinTIC registrará la restitución de remanentes debitando las subcuentas de las cuentas que

correspondan del grupo de activos que se restituyan, y acreditando las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de las obligaciones trasladadas y la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS DE FIDEICOMISO. La diferencia que surja se registrará en la subcuenta 480851-Ganancias por derechos de fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. A partir de esta incorporación se aplicarán las normas que correspondan según los activos y pasivos de que se trate.

Ahora bien, sobre los activos destinados exclusivamente para el pago del pasivo pensional a cargo de la UGPP, es importante indicar que en la medida que al MinTIC se le transfiera el control de dichos recursos deberá incorporarlos en su información financiera en la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del activo recibido. Posteriormente, cuando el MinTIC transfiera los recursos a la UGPP, por ser esta la entidad que tiene a cargo las obligaciones por concepto de pensiones, reconocerá un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación o 542390-Otras transferencias, según corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el activo transferido; caso en el cual podrán ser registrados a su discreción en cuentas de orden para efectuar seguimiento y control sobre la destinación de los mismos, mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041421 DEL 10-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros pasivos Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de convenio interadministrativo firmado por la entidad con la Secretaría Distrital de Integración Social.

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar  
 Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030032, el día 01 de julio de 2020, mediante la cual solicita el tratamiento contable de convenio firmado por la entidad con la Secretaría Distrital de Integración Social, debido a diferencias existentes en el reconocimiento realizado por las entidades como de indica a continuación:

“En los contratos interadministrativos celebrados por el ICBF y la SDIS los pagos se reconocen como Gasto público Social, y para el contratista lo reconocen como Transferencias o Recursos entregados en administración, lo cual está generando diferencias como partidas conciliatorias.

En la cláusula sexta -Desembolsos-, del convenio interadministrativo 1106772019; indica la cantidad de desembolsos y el aporte en cada uno de ellos, el ICBF da por sentado que estos son gastos a la comunidad directamente, no obstante, cuando se tuvo acercamiento con la SDIS, indican que reciben el aporte pero esto es ejecutado en un mismo mes, pero a veces se genera en varios meses, y realmente la visualización de las diferencias se da en las partidas por conciliar de las Operaciones Recíprocas.

De acuerdo con lo anterior, no tenemos forma de cómo identificar cuando son recursos entregados en administración ya que en el convenio no lo identifica, estos son trabajados desde diferentes áreas, y que cada uno tiene su particularidad.

En reunión virtual con la asesora de la CGN nos indica, que si el dinero entregado, no tiene ninguna condición se puede estar hablando de una transferencia; por tal motivo se tomó como motivo de consulta el convenio 1106772019 con el fin de solicitarles muy respetuosamente nos indique cual es la mejor opción para el tratamiento contable y así poder subsanar las diferencias y poder tener claro para ambas entidades el manejo que debemos generar.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo número 3602 de 07 de marzo de 2019 celebrado entre Bogotá D.C. -Secretaría Distrital de Integración Social e Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF, señala:

“XLIV. Que teniendo en cuenta los argumentos expuestos anteriormente resulta conveniente suscribir el presente convenio interadministrativo, entre la Secretaría Distrital de Integración Social -SDIS y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF, con el fin de atender integralmente hasta 48.877 niñas, niños y gestantes de Bogotá D.C., participantes de los servicios de educación inicial prestados por la SDIS, con el fin de contribuir a su desarrollo integral. (...)”

CLÁUSULA PRIMERA -OBJETO: AUNAR ESFUERZOS Y RECURSOS TÉCNICOS, FÍSICOS, ADMINISTRATIVOS Y ECONÓMICOS PARA PROMOVER A TRAVÉS DE LA ATENCIÓN INTEGRAL EL DESARROLLO DE LAS NIÑAS Y NIÑOS EN PRIMERA INFANCIA Y MUJERES GESTANTES DE BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL, EN EL MARCO DE LA POLÍTICA PÚBLICA DE INFANCIA Y ADOLESCENCIA DE BOGOTÁ D.C., LA POLÍTICA DE ESTADO “DE CERO A SIEMPRE” Y DE ACUERDO CON LOS LINEAMIENTOS, MODELOS Y ESTÁNDARES TÉCNICOS APROBADOS POR LA SECRETARÍA DISTRITAL DE INTEGRACIÓN SOCIAL PARA LA ATENCIÓN INTEGRAL DE LA PRIMERA INFANCIA. (...)”

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

COMUNES DE LAS PARTES

1. Elaborar y poner en marcha un plan de trabajo acordado entre las partes, avalado por el Comité Técnico Operativo del Convenio, que contempla actividades, responsables y cronograma de implementación de la ejecución del convenio. (...)”

OBLIGACIONES DEL ICBF

1. Aportar los recursos en dinero por la suma de CINCUENTA MIL SEISCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS PESOS M/CTE. (\$50.623.765.962). (...)

3. Desembolsar al Distrito los aportes estipulados en el convenio, en la oportunidad y en la forma aquí establecidos, recursos que están destinados a la atención integral de la primera infancia en el marco de la Política de Estado para el Desarrollo Integral de la Primera Infancia De Cero a Siempre en los términos y condiciones previstas en el convenio. (...)

5. Comunicar al Distrito la cuenta de destino a la cual debe trasladar trimestralmente los recursos generados por rendimientos financieros de los aportes realizados por el ICBF.

6. Comunicar a la SDIS una vez terminado el convenio por cualquier causa, la cuenta de destino a la cual debe trasladar los saldos de los recursos aportados por el ICBF que no hayan sido ejecutados en el desarrollo del convenio.

7. Designar el personal necesario para la supervisión administrativa, técnica, financiera, contable y jurídica del convenio, con el fin de constatar su correcta ejecución, el cumplimiento del objeto y las obligaciones del ente territorial. (...)

#### OBLIGACIONES GENERALES DE LA SECRETARÍA

1. Aportar en especie, la suma de DOSCIENTOS DOS MIL QUINIENTOS TREINTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS NUEVE MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y OCHO PESOS (\$202.533.809.478).

2. Aportar la información requerida por la supervisión del ICBF para el proceso de seguimiento a la ejecución del convenio en los términos y oportunidad requerida. (...)

5. Comprometer los recursos entregados por el ICBF, en cumplimiento del objeto y durante el plazo establecido en el Convenio.

6. Reintegrar trimestralmente los rendimientos financieros del ICBF (si los hubiere), generados durante la ejecución del convenio, a la cuenta del Tesoro Nacional que se disponga para tal fin.

7. Reintegrar los recursos no ejecutados del convenio, una vez finalizado el plazo de ejecución del mismo o cuando el Comité Directivo del convenio lo considere viable. (...)

#### OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA SECRETARÍA

1. Prestar atención integral hasta 48.877 niñas, niños y gestantes de Bogotá D.C., en concordancia con los Lineamientos y Estándares Técnicos establecidos por la Secretaría Distrital de Integración Social. (...)

CLÁUSULA SEXTA -DESEMBOLSOS: El ICBF desembolsará el valor de su aporte de la siguiente forma:

**Un primer desembolso** equivalente al treinta por ciento (30%) de los recursos aportados por el ICBF, previa presentación al supervisor y aprobación de los siguientes documentos:

- Plan de trabajo aprobado por el comité técnico operativo.
- Reporte del sistema de Información Cuéntame de los datos del convenio interadministrativo, incluyendo la información de la ordenadora del gasto de la SDIS, dirección exacta y el teléfono exacto de la sede principal de la SDIS, contrato, servicios y valores de acuerdo con la documentación física, y lo establecido en el Anexo Técnico para el Registro de Información del sistema información Cuéntame.
- Reporte SIRBE de las Unidades Operativas y de los datos del talento humano responsable y vinculado a las mismas, de acuerdo con lo establecido en el Anexo Técnico para el Registro de información acordado por las partes.

**Un segundo desembolso** equivalente al cuarenta por ciento (40%) de los recursos aportados por el ICBF, previa presentación de los requisitos que se describen a continuación al supervisor y aprobación de los siguientes documentos:

- Informe técnico de los meses anteriores al presente desembolso que dé cuenta de la ejecución del convenio de acuerdo con el plan de trabajo.
- Informe financiero y sus soportes de los meses anteriores al presente desembolso que den cuenta de la ejecución del aporte del ICBF al convenio.
- Reporte SIRBE actualizado de las unidades Operativas de los jardines infantiles y la relación del talento humano responsable y vinculado a las mismas.
- Reporte SIRBE de los datos básicos del 60% de los beneficiarios atendidos en el marco del convenio y certificación de la supervisión el convenio por parte de la SDIS sobre la atención integral brindada a esos usuarios.

**Un tercer desembolso** equivalente al treinta por ciento (30%) de los recursos aportados por el ICBF, previa presentación de los requisitos que se describen a continuación al supervisor y aprobación de los siguientes documentos:

- Informe técnico de los meses anteriores al presente desembolso que dé cuenta de la ejecución del convenio de acuerdo con el plan de trabajo.
- Informe financiero y sus soportes de los meses anteriores al presente desembolso que dé cuenta de la ejecución del aporte del ICBF al convenio.
- Reporte SIRBE actualizado de las unidades Operativas de los jardines infantiles y relación del talento humano responsable y vinculado a las mismas.
- Reporte SIRBE de los datos básicos del 100% de los beneficiarios atendidos en el marco del convenio y certificación de la supervisión el convenio por parte de la SDIS sobre la atención integral brindada a esos usuarios. (...)

CLÁUSULA DECIMA PRIMERA -EXCLUSIÓN DE RELACIÓN LABORAL: El ICBF, se obliga a desarrollar el objeto del presente convenio por su propia cuenta y riesgo bajo su exclusiva responsabilidad. Por lo tanto, este Convenio no genera vinculo laboral alguno con el personal que ICBF, llegaren a destinar para el funcionamiento de las iniciativas que se desarrollen en el marco del mismo y LA SECRETARÍA.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

#### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.



El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

#### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

#### 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración. (...)

#### 4802-INGRESOS FINANCIEROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posemplo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 090 del 2020, señala:

#### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

##### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los

empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

### 3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, así mismo si estos cumplen los criterios definidos para ser reconocidos en los estados financieros.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin

desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

En el caso de los convenios interadministrativos suscritos por la entidad, que se traten de acuerdos mediante los que la entidad entrega recursos para ser comprometidos y empleados en el cumplimiento del objeto del convenio, sin exigir contraprestación directa alguna, para el reconocimiento contable, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para así aplicar el tratamiento correspondiente.

Tomando en cuenta que el objeto del Convenio Interadministrativo número 3602 de 07 de marzo de 2019 celebrado entre Bogotá D.C. -Secretaría Distrital de Integración Social e Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF, es aunar esfuerzos y recursos técnicos, físicos, administrativos y económicos para promover a través de la atención integral el desarrollo de las niñas y niños en primera infancia y mujeres gestantes de Bogotá Distrito Capital, en el marco de la política pública de infancia y adolescencia de Bogotá D.C., la política de estado “De Cero a Siempre” y de acuerdo con los lineamientos, modelos y estándares técnicos aprobados por la Secretaría Distrital de Integración Social para la atención integral de la primera infancia, y evidenciándose que los beneficios se relacionan al cumplimiento de las funciones y programas propios de las entidades participantes, y no hay transferencia de la titularidad de los recursos, el procedimiento contable por parte de las entidades, será para este caso:

El ICBF como entidad que mantiene el control de los recursos, en la medida en que efectúe la entrega de los mismos, registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Por su parte, la SDIS como entidad encargada de administrar los recursos, cuando los reciba reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Conforme se desarrolle el objeto del contrato y se ejecuten los recursos entregados en la atención integral de la primera infancia en el marco de la Política de Estado para el Desarrollo Integral de la Primera Infancia De Cero a Siempre, el ICBF deberá reconocer los activos, gastos y obligaciones asociadas, de acuerdo con la información suministrada por la SDIS, debitando las subcuentas y cuentas correspondientes a la naturaleza de estos, y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS

ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. En este sentido, la SDIS debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En caso de no ser ejecutados la totalidad de los recursos al final del plazo del convenio, estos deberán ser reintegrados por parte de la SDIS al ICBF, para lo cual la SDIS debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este caso, el ICBF debita la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acredita la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por último, cuando se generen rendimientos financieros durante la ejecución del convenio, relacionados con los recursos entregados por el ICBF, se deberán reconocer por parte del Instituto debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. La SDIS reconocerá estos recursos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si los recursos generados como rendimientos financieros son entregados por la SDIS de forma trimestral al ICBF, conforme con las cláusulas pactadas, el registro a realizar por parte de las entidades será el señalado para cuando no son ejecutados en su totalidad los recursos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000042901 DEL 13-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos de propiedad sobre libros digitales para la venta.

Doctora  
 FANNY YOLANDA HERRERA MUNEVAR  
 Asesor  
 Universidad Pedagógica Nacional  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a sus comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación (CGN) con los números de radicado 20205500027522 del 11 de junio del 2020 y 20205500031842 del 13 de julio de 2020, en las que solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Actualmente se tiene derechos ilimitados sobre la propiedad intelectual de unos libros de manera digital que se tienen para la venta, requerimos saber cuál es el tratamiento contable para el registro de los derechos de esta propiedad intelectual y para el registro de la venta y el efecto en los inventarios ya que solo se puede medir con fiabilidad en el momento que se venden.”

Adicionalmente, mediante oficio 20205500031842 del 13 de julio de 2020, se amplió el contexto de la consulta señalando que la propiedad intelectual fue desarrollada y adquirida y está soportada por un contrato de cesión de derechos en el que los autores “transfieren de manera voluntaria y gratuita en favor de EL CESIONARIO todos los derechos patrimoniales sobre la obra denominada Elementos de geometría. En virtud de lo anterior, EL CESIONARIO adquiere el derecho de realizar, autorizar o prohibir la: a) Reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento. b) Comunicación pública de la obra por cualquier medio que sirva para difundir las palabras, los signos, los sonidos o las imágenes. c) Distribución pública de ejemplares o copias de la obra mediante la venta. d) Traducción, adaptación, arreglo u otra transformación de la obra”. Tales derechos fueron otorgados sin ninguna limitación en cuanto a territorio se refiere.

Adicionalmente, en lo relacionado con la venta de los libros, se especificó que el formato de los libros es PDF, por lo que la venta es digital, el control de las unidades vendidas se

realiza mediante reporte en el momento de la venta, no existe un tope para la venta de unidades, y la asignación del precio de venta lo realizan las librerías dependiendo del ejemplar.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, que “Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la Norma de inventarios, establece que “Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con los intangibles, la Norma de activos intangibles, señala:

### “15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)



4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

(...)

## 15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

### 15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

19. Cuando se adquiriera un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

#### 15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

### 15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización (...) (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, señala que:

#### “1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios

económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(...)

#### 1.3.2. Medición

(...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, establece:

#### “2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

### 2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

13. Los ingresos por regalías o derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para la explotación de activos, tales como: patentes, marcas o know-how, derechos de autor o aplicaciones informáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipulado contractualmente (...)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En ese mismo sentido, la Norma de activos intangibles establece que se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia

física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables.

Así mismo, la Norma señala que la medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios, de tal forma que, para efectos de reconocer los derechos de propiedad de los libros cedidos a la Universidad Pedagógica, corresponde a la entidad definir si existe un criterio de medición que permita el registro de la información financiera, es decir, evidencia de transacciones para el activo u otros similares.

Según lo expuesto en el contexto de la consulta, existen derechos de propiedad adquiridos y desarrollados, por lo que la Universidad deberá determinar los criterios de medición según sea el caso, teniendo en cuenta que para los activos intangibles adquiridos mediante el contrato de cesión de derechos de propiedad, la Norma establece que cuando se adquiere un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación adicionando cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Con relación a lo anterior, la Norma de ingresos sin contraprestación establece que las transferencias no monetarias, en este caso de activos intangibles, se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición los cuales se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

En cuanto a los activos intangibles desarrollados, es importante resaltar que, según lo establecido en la Norma, solo se reconocerán los activos intangibles generados internamente que hayan sido producto de una fase de desarrollo, de tal forma que se hayan identificado los desembolsos que hacen parte de la fase de investigación y aquellos que hacen parte de la fase de desarrollo.

Adicionalmente, para el reconocimiento de este tipo de activos intangibles, los desembolsos que se hayan realizado en la fase de desarrollo se podrán reconocer como activos, siempre que la entidad pueda demostrar: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al

activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

En caso de que la Universidad no logre determinar un criterio de medición fiable sobre los derechos de propiedad cedidos, no los podrá registrar como activos dentro de la información financiera.

Por el contrario, si la Universidad establece un criterio de medición fiable con base en lo establecido en la Norma de activos intangibles, reconocerá los derechos de propiedad intelectual sobre los libros debitando la subcuenta 197005-Derechos de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Posteriormente, aplicará los criterios establecidos en la Norma de activos intangibles para efectos de reconocer la amortización y deterioro, según corresponda.

Ahora bien, en lo relacionado con la venta de los libros, la Norma de inventarios establece que se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación, entre otros.

No obstante, dado que el formato de los libros es digital y no existe un límite máximo de unidades a vender según el contrato de cesión de derechos, no es posible realizar una medición fiable de las unidades que permita su reconocimiento como activo dentro de la información financiera.

En ese sentido, el registro de las ventas de los libros digitales realizadas a través de plataformas tecnológicas, se registrarán como ingreso por uso de terceros asociado a la explotación de los derechos cedidos por parte de los autores, para lo cual debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Posteriormente con el recaudo de los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000043611 DEL 14-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas de orden acreedoras -Pasivos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las licencias con un plazo límite de hasta 12 meses. Factor de descuento usado para determinar el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero, en el caso de los pasivos contingentes.

Doctora  
FRANCY YOLIMA MORENO VASQUEZ  
Coordinadora  
U.A.E. de Organizaciones Solidarias  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032802, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual solicita se conceptúe sobre los siguientes temas, en atención a las modificaciones de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos introducidas mediante la Resolución 425 de 2019:

“(…) Pregunta: Teniendo en cuenta lo anterior, la mayoría de las licencias que se adquieren son utilizadas por una vigencia de 12 meses, haciendo la aclaración que las compras se efectúan en el segundo semestre del periodo contable, por ende, ¿Quisiéramos confirmar si se deberían afectar directamente al gasto?”

(…) Pregunta: De acuerdo a lo anterior, las cuentas de orden que tenemos registradas corresponden a las cuantías procesales indexadas según reporte mensual de la oficina asesora jurídica, actualmente se actualizan en el tiempo de acuerdo a lo establecido en el Andje, por ser la entidad líder en la defensa jurídica del Estado en procura de la protección efectiva de los intereses litigiosos de la Nación, tomando como base el índice de precios al consumidor, ¿la inquietud es si se debería cambiar al factor de descuento a la tasa de mercado de los TES con plazos similares a los estimados para recibir los recursos o lo seguimos manejando según el índice de precios al consumidor?”



Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Que el párrafo 1 del numeral 15.1. Reconocimiento de la norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

### “15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

Que los párrafos 29, 30 y 31 del numeral 15.3. Medición posterior de la norma de Activos Intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican:

### “15.3. Medición posterior

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluira el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos

formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 4 del numeral del 2.2. Revelaciones de la norma de Pasivos Contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Para tal efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para realizar el desembolso.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017, señala:

“2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Que los artículos 3 y 5 de la Resolución 353 del 1º de noviembre de 2016 expedida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, por la cual se adopta una metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de la entidad, establecen:

“(…) Artículo 3o. Metodología para el cálculo de la provisión contable. La metodología para la determinación de la provisión contable relacionada con los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales excluye los procesos en los cuales la entidad actúe en calidad de demandante, aquellas en donde no hay pretensión económica que genere erogación, las conciliaciones judiciales y los trámites relacionados con extensión de jurisprudencia. Tras la contestación de la demanda se debe realizar el registro contable. En el evento en el que se profiera una sentencia, y/o cuando en el proceso existan elementos probatorios, jurisprudenciales y/o sustanciales que modifiquen su probabilidad de pérdida se deberá actualizar la provisión contable. En todos los casos, deberán ser los apoderados de cada proceso los encargados de evaluar la calificación del riesgo procesal y, junto con el área financiera, determinar la provisión contable con el objetivo de que haya congruencia entre estos dos elementos.

Parágrafo: La metodología consta de cuatro pasos en los que deben actuar el apoderado del proceso y el encargado del área financiera. Estos pasos son: 1) determinar el valor de las pretensiones, 2) ajustar el valor de las pretensiones, 3) calcular el riesgo de condena y 4) registrar el valor de las pretensiones.

(…)

Artículo 5o. Ajuste del valor de las pretensiones. Para ajustar el valor de las pretensiones, el apoderado del proceso debe indexar el valor de las pretensiones, luego efectuar su tasación real y, por último, con base en la duración estimada del proceso, expresar el valor anterior en valor presente neto.

Parágrafo: Con el fin de indexar el valor de las pretensiones de la demanda a la fecha actual, el abogado debe dividir el IPC certificado por el DANE para el mes inmediatamente anterior a la fecha presente, entre el IPC certificado por el DANE para el mes en el cual se presentó la demanda. La cifra resultante se multiplica por el valor de las pretensiones que se pretende actualizar. El resultado es el valor indexado de las pretensiones de la demanda. ...

(…)

Parágrafo 4: El apoderado del proceso debe calcular la duración estimada del proceso judicial o arbitral, desde la fecha de admisión de la demanda, y proyectar el valor que deberá pagar la entidad en la fecha estimada de finalización del proceso utilizando como base el valor obtenido anteriormente y traer dicho valor a valor presente. Para esto deberá aplicar la siguiente fórmula: (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones y para responder a la primera inquietud, los activos intangibles se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses, es decir, que la vida útil de los activos intangibles debe ser superior a este tiempo. Por lo tanto, las licencias con una vigencia de hasta 12 meses sin opción de renovación se reconocerán como gasto en el estado de resultados.

Ahora bien, para el caso de las licencias con opción de renovación, se debe tener en cuenta que la entidad incluirá el periodo de renovación dentro de la vida útil de la licencia cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta. De ser así, si la nueva vida útil de la licencia que incluye el periodo de la renovación es superior a 12 meses, se reconocerá como un activo intangible, siempre y cuando cumpla con los demás criterios de reconocimiento definidos en la norma de Activos Intangibles.

En caso de que el costo de la renovación sea significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, el costo de la renovación formará parte del costo de adquisición de un nuevo activo y, por lo tanto, deberá evaluar si cumple con los criterios de reconocimiento definidos en la norma de Activos Intangibles.

Respecto a la segunda inquietud, de acuerdo con la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, la indexación es uno de los tres pasos que se requiere para determinar el ajuste del valor de las pretensiones. De acuerdo con el párrafo 4 del artículo 5º de dicha Resolución, una vez se indexa el valor de las pretensiones de la demanda a la fecha actual y se determina la tasación real, con base en la duración estimada del proceso, se debe traer dicho monto a valor presente utilizando una tasa de descuento, de acuerdo con la fórmula que allí señala.

Por lo anterior, se aclara que el párrafo 4 de la norma de Pasivos Contingentes no hace referencia a la indexación del valor para actualizar valores de dinero del pasado, sino a la determinación del valor presente de un determinado flujo de efectivo que posiblemente deba ser desembolsado en un futuro, que para este último y de conformidad con dicha norma, será necesario que se utilice como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para realizar el desembolso.

Ahora bien, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente y el efecto del valor del dinero en el tiempo no resulte significativo, la medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000046621 DEL 24-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Ingresos-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos en contratos de concesión para el suministro del servicio de energía eléctrica cuyos recursos se administran en encargo fiduciario constituido por el concesionario.

Doctora

ANDREA JULIANA PERALTA ACEVEDO

Secretaria General y de Hacienda Municipal

Alcaldía Municipal de Sabana de Torres

Sabana de Torres, Santander

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número de radicado 20205500033382 del 22 de julio del 2020, en la que solicita concepto sobre el siguiente caso:

“El Municipio de Sabana de Torres mediante contrato por el sistema de concesión entrego el suministro, instalación, reposición, repotenciación (modernización), adecuación, mantenimiento, operación, expansión y administración de la infraestructura del servicio de alumbrado público.

El concesionario administra la totalidad de los recursos que se recaudan por el impuesto de alumbrado público a través de una fiducia, recursos que son girados directamente por la empresa de energía al patrimonio autónomo.

El recaudo del impuesto lo hace la empresa de energía, quien descuenta directamente el costo mensual del consumo de energía eléctrica destinada a alumbrado público de los parques.

#### PREGUNTAS

En cuanto al manejo del presente contrato de concesión se presentan las siguientes inquietudes:

1. ¿Todos los recursos del impuesto de alumbrado público que llegan directamente a la fiducia del concesionario, debe registrarlos el Municipio contable y presupuestalmente sin situación de fondos?
2. Si el Municipio está obligado a registrar todos los ingresos por alumbrado público, ¿debe también registrar todos los costos y gastos que se paguen por la fiducia. Y se deben cargar a cada uno de los terceros o solo al concesionario.
3. ¿Los saldos de la fiducia del Concesionario deben ser iguales a los saldos reflejados por el Municipio?
4. ¿Si reporta la fiducia y reporta el Municipio a la DIAN todos los ingresos y costos, estarían quedando reportados tributariamente doble?
5. En el manejo de la fiducia del Concesionario, se generan unos rendimientos, estos deben ser reintegrados al Municipio, ¿o estos también se deben registrar sin situación de fondos?"

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El municipio de Sabana de Torres suscribió el contrato de concesión N° 228 de 2014 con la empresa Construcciones, Diseños, Estudios S.A (CDE S.A) cuyo objeto se establece en la cláusula primera:

“Cláusula primera: OBJETO: El objeto del presente contrato estatal es la CONTRATACIÓN POR EL SISTEMA DE CONCESIÓN DEL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, REPOSICIÓN, REPOTENCIACIÓN (MODERNIZACIÓN), ADECUACIÓN, MANTENIMIENTO, OPERACIÓN Y EXPANSIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO EN EL MUNICIPIO DE SABANA DE TORRES-DEPARTAMENTO DE SANTANDER en la zona urbana y las zonas rurales previstas en este contrato. El concesionario será el agente público designado para cumplir la actividad de prestación del servicio. EL CONCESIONARIO tendrá a su cargo, la prestación del Servicio de Alumbrado Público, consistente en el suministro, instalación, reposición, repotenciación (modernización), adecuación, mantenimiento, operación, expansión y administración de la infraestructura del servicio público en el municipio de SABANA DE TORRES-DEPARTAMENTO DE SANTANDER-por el término de TREINTA (30) AÑOS contados a partir de la suscripción del acta de iniciación del presente contrato, de conformidad con los requisitos y condiciones establecidas en los pliegos de la Licitación Pública número LIC-009-2014 y la propuesta presentada por EL CONCESIONARIO” (Subrayados fuera del texto).

De igual forma, en la cláusula octava del contrato se acordó que la forma de pago se realizaría de la siguiente manera:

“Cláusula Octava: FORMA DE PAGO: El recaudo del impuesto de alumbrado público será irrevocablemente consignado en el encargo fiduciario que contraste si CONCESIONARIO para tal fin y desde allí el municipio de SABANA DE TORRES representado por la interventoría pagará todos los costos y gastos de los diferentes componentes del sistema de alumbrado público y a EL CONCESIONARIO la remuneración o precio propuesto en el proceso de selección, de manera mensual durante los primeros diez (10) días de cada mes aplicando para ello lo reglamentado en la Resolución CREG de 2011” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Al respecto, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, establece:

“1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar” (Subrayado fuera del texto).



Por otra parte, la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020) que incorporó al Marco Normativo para Entidad de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de recursos entregados en administración, estableció:

“(…) Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

## 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(…)

### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(…)

### 1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

(…)

### 1.1.2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 190204-Encargos fiduciarios de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

### 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. ¿Todos los recursos del impuesto de alumbrado público que llegan directamente a la fiducia del concesionario, debe registrarlos el Municipio contable y presupuestalmente sin situación de fondos?
2. Si el Municipio está obligado a registrar todos los ingresos por alumbrado público, ¿debe también registrar todos los costos y gastos que se paguen por la fiducia. Y se deben cargar a cada uno de los terceros o solo al concesionario.
3. ¿Los saldos de la fiducia del Concesionario deben ser iguales a los saldos reflejados por el Municipio?

Según la Norma de acuerdos de concesión, los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

Según la cláusula octava del contrato de concesión, los recursos del recaudo por el servicio de alumbrado público deberán ser consignados en el encargo fiduciario constituido por el concesionario, no obstante, es el Municipio a través de la interventoría, quien se encargará de efectuar el pago de obligaciones, costos y gastos de los componentes del sistema de alumbrado, incluyendo, la remuneración del concesionario pactada en el proceso de selección u otros gastos asociados.

Por lo anterior, el Municipio deberá registrar los ingresos tal y como lo establece la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son consignados en el encargo fiduciario constituido por el concesionario, el municipio deberá aplicar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que, para el caso de los encargos fiduciarios, la entidad que controla los recursos, es decir, el municipio, registrará los saldos de activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Adicionalmente, el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad, establece que cuando los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad

que controla los recursos, en este caso el municipio, debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el derecho recaudado asociado a los ingresos registrados, para este caso es la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Posteriormente, con la información reportada por el concesionario sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el municipio aplicará lo establecido en los numerales del Procedimiento en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

5. En el manejo de la fiducia del Concesionario, se generan unos rendimientos, estos deben ser reintegrados al Municipio, ¿o estos también se deben registrar sin situación de fondos?”

De acuerdo con el Procedimiento, los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Si posteriormente, los rendimientos son restituidos a las cuentas del municipio, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con el registro presupuestal de los ingresos sin situación de fondos de la primera pregunta, y el reporte de ingresos y costos a la DIAN de la cuarta pregunta, la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto.

Por lo anterior, de conformidad con en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se realiza el respectivo traslado de la primera pregunta de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que sea atendida desde el punto de vista presupuestal, y de la cuarta pregunta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que sea atendida desde la perspectiva tributaria.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053141 DEL 07-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos Cuentas por cobrar Ingreso por transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud en las entidades territoriales.

Doctor  
CARLOS ALFONSO CRIOLLO RODRÍGUEZ  
Director Financiero de Contabilidad  
Gobernación del Tolima  
Ibagué -Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500035442 del 31 de julio de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de los recursos que el departamento entrega al municipio con destino a la financiación del régimen subsidiado de salud a través de la ADRES.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno por la Resolución 135 de 2018, fue modificado en el numeral 2.1. mediante la Resolución 544 de 2018, la cual señala:

“2.1.5. Recursos provenientes del esfuerzo propio de las entidades territoriales

(...)

Cuando se trate de los fondos de salud descentralizados, la entidad territorial debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y

acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos a la ADRES, la entidad territorial debitará 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

En relación con el registro de los recursos con destino a la financiación del régimen subsidiado de salud a través de la ADRES, que una entidad territorial entrega a los fondos de salud descentralizados, el Procedimiento relacionado con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud determina que la entidad territorial que entrega los recursos debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancela con el giro correspondiente.

Por su parte el Fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez el Fondo de salud descentralizado tiene conocimiento de que se han girado los recursos a su nombre a la Adres, el Fondo debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054741 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos por cuotas de contribución adicional para el fortalecimiento del Fondo Empresarial administrado por la Superintendencia a través de un patrimonio autónomo.

Doctora  
NANCY ARIAS RODRIGUEZ  
Coordinador grupo de Contabilidad  
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500039942 del 28 de agosto de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 “Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022” y el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 “por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD, registra contablemente la Contribución Especial en la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-Contribuciones, Tasas e Ingresos no Tributarios.

La Ley 1955 de 2019 dispuso en su “Artículo 314. contribución adicional a la contribución definida en el artículo 85 de la ley 142 de 1994 para el fortalecimiento del Fondo Empresarial. A partir del 1 de enero de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2022 se autoriza el cobro de una contribución adicional a la regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Dicha contribución se cobrará a favor del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD.” (...) “El recaudo obtenido por esta contribución adicional se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (...)”.

Es importante aclarar, que el Fondo Empresarial es un Patrimonio Autónomo constituido por la

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 132 de la Ley 812 de 2003, cuya existencia ha sido ratificada por las leyes 1151 de 2007, 1450 de 2011 y 1753 de 2015.

Ahora bien, dentro del presupuesto para la vigencia 2020 de la Superintendencia, fueron aforados e incluidos los valores que se tienen proyectados liquidar y recaudar por concepto de Contribución Adicional en el mismo objeto de ingresos de la Contribución Especial, sin embargo, como lo menciona la Ley 1955, estos valores deberán ser trasladados al Fondo Empresarial cuando la Superintendencia los recaude.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos concepto relacionado con los registros contables que la Entidad debe realizar al momento de liquidar, recaudar y trasladar los valores de la Contribución Adicional al Fondo Empresarial:

1. ¿Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se debe considerar como un ingreso de la Superintendencia la Contribución Adicional?
2. ¿Cuál es el procedimiento en el Sistema SIF Nación II, para que este recaudo se vea o no reflejado dentro de la ejecución presupuestal, considerando que estos valores deben ser trasladados mensualmente al Fondo Empresarial?
3. ¿Cuáles deben ser los registros contables al momento de liquidar y/o causar la Contribución Adicional? Teniendo en cuenta que el proceso administrativo surte los mismos términos que el Cobro de la Contribución Especial.
4. ¿Cuáles deben ser los registros contables al momento de recaudar y trasladar estos valores al Fondo Empresarial?
5. Respecto a la cartera que se genere por la Contribución Adicional, cuál debe ser el manejo contable que se le debe dar, toda vez que correspondería a cuentas por cobrar a favor del Fondo Empresarial.”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, estableció:



“ARTÍCULO 85. CONTRIBUCIONES ESPECIALES A FAVOR DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS (CREG), DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO (CRA) Y DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD): Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables (...)” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el artículo 132 de la Ley 812 de 2003, señala:

“ARTÍCULO 132. FORTALECIMIENTO DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación (...)” (Subrayados fuera del texto).

Así mismo, el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019 por la cual se aprobó el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 314. CONTRIBUCIÓN ADICIONAL A LA CONTRIBUCIÓN DEFINIDA EN EL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994 PARA EL FORTALECIMIENTO DEL FONDO EMPRESARIAL. A partir del 1 de enero de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2022 se autoriza el cobro de una contribución adicional a la regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Dicha contribución se cobrará a favor del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Las reglas aplicables a esta contribución serán las siguientes:

(...)

El recaudo obtenido por esta contribución adicional se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. El traslado de los recursos de las cuentas de la Superintendencia al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios estará exento del gravamen a los movimientos financieros” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con la normatividad contable, la CGN expidió la Resolución 156 de 2018 "Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación", en la cual señala: "Artículo 2o. modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, con la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, se definen los ingresos como “incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad”.

De igual forma, el Marco Conceptual establece, en lo relacionado con el reconocimiento de ingresos, lo siguiente:

#### “6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Resolución 386 de 2018 (modificada por la Resolución 090 de 2020), por la cual se incorporó en el RCP el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, estableció en lo relacionado a los patrimonios autónomos que “Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS establece que “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con lo señalado en las consideraciones, el Fondo Empresarial se constituye como un patrimonio autónomo en virtud del artículo 132 de la Ley 812 de 2003. En tal sentido, al ser constituidos por mandato legal el Fondo Empresarial se considerará una entidad contable pública, por lo que deberá aplicar el Régimen de Contabilidad Pública de acuerdo con lo establecido en el numeral 2) del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018).

Ahora bien, el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019, autorizó el cobro de una contribución adicional a la establecida en el artículo 85 de la Ley 142, la cual será se cobrará, específicamente, a favor del Fondo Empresarial de la SSPD.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el Fondo Empresarial para efectos contables se entiende como entidad pública, las contribuciones adicionales a las que se refiere el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019 representarán un ingreso para dicho Fondo toda vez que representan incrementos en sus beneficios económicos y se verá reflejado en un aumento de su patrimonio.

Por lo anterior, las contribuciones adicionales se registrarán por el Fondo Empresarial debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de las contribuciones adicionales por parte de la SSPD, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Por su parte, el Fondo Empresarial debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando la SSPD realice la transferencia de los recursos a las cuentas del Fondo Empresarial, la SSPD debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Fondo Empresarial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En lo relacionado con el procedimiento en el Sistema SIF Nación II, para que este recaudo se vea o no reflejado dentro de la ejecución presupuestal, considerando que estos valores deben ser trasladados mensualmente al Fondo Empresarial, se realizó el traslado por competencia a la Dirección Nacional General de Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, toda vez que la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055461 DEL 14-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los aportes efectuados por el Fondo Abu Dabi y ejecutados por FINDETER, en marco del convenio No. 025 de 2019

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040822, el día 04 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta sobre el registro contable de los aportes realizados por el Fondo Abu Dhabi, teniendo en cuenta que el Departamento Administrativo de la Presidencia (DAPRE) es el beneficiario, pero dichos recursos son recibidos y ejecutados por FINDETER a través del contrato de convenio No. 025 de 2019.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Convenio No. 3028933, celebrado entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, ECOPETROL S.A. y la Financiera del Desarrollo Territorial S.A.- FINDETER, establece:

“... previas las siguientes consideraciones: (...)

10. Que el día 12 de noviembre de 2017, se suscribió el Memorando de Entendimiento (MoU por sus siglas en inglés) entre el Fondo de Abu Dhabi para el Desarrollo (Abu Dhabi Fund for Development) y la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia (APC-Colombia) con el fin de transferir recursos no reembolsables de cooperación internacional, para participar en la financiación de proyectos de desarrollo en la República de Colombia, el cual hace parte integral del presente Convenio.

11. Que el documento de «Término y Condiciones Específicas del Proyecto» contenidos en la Adenda 2 del memorando de Entendimiento mencionado, suscrito el 13 de febrero de 2019, se definió que entre los proyectos beneficiarios de tales recursos se encuentra el de «Construcción de Centros de Desarrollo Infantil en el marco de la Política de “Cero a Siempre”», el cual busca garantizar los derechos de la primera infancia y promover su desarrollo y bienestar, específicamente mediante el desarrollo de proyectos de infraestructura.

12. Que de igual manera, en el documento indicado, se determinó, entre otros aspectos, los siguientes:

12.1 Que la Consejería Presidencial para la Primera Infancia (hoy Consejería Presidencial para la Niñez y Adolescencia, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 20 del Decreto 1784 de 2019), dependencia del DAPRE, será beneficiaria inicial de los recursos aportados por el Fondo de Abu Dabi para el Desarrollo (Abu Dhabi Fund for Development) para el proyecto; por lo cual le corresponde dar guía respecto a su utilización.

12.2 Que FINDETER es la responsable de recibir los recursos del Fondo de Abu Dabi para el Desarrollo (Abu Dhabi Fund for Development) y hacerse cargo de la ejecución del proyecto «Construcción de Centros de Desarrollo Infantil en el marco de la Política de “Cero a Siempre”».

12.3 Que el Fondo de Abu Dabi para el Desarrollo (Abu Dhabi Fund for Development) solo recibirá solicitudes de desembolso por parte de Findeter para la ejecución de los proyectos, una vez el beneficiario inicial, esto es la Consejería Presidencial para la Primera Infancia (hoy Consejería Presidencia para la Niñez y Adolescencia, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 20 del Decreto 1784 de 2019), haya garantizado los recursos adicionales requeridos para la ejecución de estos proyectos de infraestructura. (...)

18. Que por su parte FINDETER, dentro de su objeto social, de conformidad con el artículo 1° de la Ley 57 de 1989, contempla la promoción del desarrollo regional y urbano, mediante la financiación y la asesoría en lo referente a diseño, ejecución y administración de proyectos o programas de inversión.

19. Que así mismo, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, consagra en el literal “h” del artículo 270, adicionado por el artículo 28 de la Ley 1328 de 2009, dentro de las actividades que FINDETER, realizar en desarrollo de su objeto social, la actividad de prestar el servicio de asistencia técnica, estructuración de proyectos, consultoría técnica y financiera.

20. Que la misión de FINDETER es ser el socio estratégico del Gobierno Nacional y de las entidades territoriales para la planificación, estructuración, financiación y ejecución de proyectos sostenibles que transforman territorios.

21. Que FINDETER en el desarrollo de su misión de ser el socio estratégico del Gobierno Nacional y Entidades Territoriales para la planificación, estructuración, financiación y ejecución de proyectos sostenibles que transforman territorios, y acorde con la experiencia que se ha adquirido con la ejecución de proyectos por medio del servicio de asistencia Técnica y Administración de Recursos, ha desarrollado la estrategia de Gestión Social de FINDETER, la cual se enmarca como una propuesta orientada a fomentar la eficacia de las obras a través de la vinculación de diferentes actores, siendo la comunidad el pilar fundamental. (...)

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para la ejecución de proyectos de infraestructura en el marco de la Política de “Cero a Siempre”, con cargo a los recursos entregados por el Fondo de Abu Dabi para el Desarrollo como resultado del Memorando de Entendimiento (MoU) suscrito entre el Fondo de Abu Dabi para el Desarrollo (Abu Dabhi Fund for Development) y la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia (APC-Colombia), los «Términos y Condiciones Específicas Del Proyecto “Construcción de Centros de Desarrollo Infantil en el marco de la Política de Cero a Siempre”» contenidos en la Adenda No. 2 y los demás que lo modifiquen, así como aquellos para la ejecución de proyectos de infraestructura con cargo a los recursos de ECOPEPETROL, para lo cual FINDETER prestará su asistencia técnica y administración de recursos para la ejecución de los proyectos. (...)

CLÁUSULA CUARTA.-OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE FINDETER: En desarrollo del presente Convenio, FINDETER de conformidad con lo establecido en la propuesta presentada, se obliga a:

1. Proporcionar la asistencia técnica y la asesoría jurídica, administrativa y financiera a que haya lugar para el adecuado desarrollo del Convenio y la que sea requerida formalmente por el DAPRE o ECOPEPETROL con relación al mismo, de conformidad con la propuesta presentada por FINDETER.

2. Recibir y ejecutar de manera separada e independiente los recursos provenientes del FONDO DE ABU DABI de acuerdo con la destinación definida en el documento de «Términos y Condiciones Específicas del Proyecto» contenidas en la Adenda 2 del memorando de Entendimiento o los que lo modifiquen o adicionen, el cual hace parte integral del presente Convenio. (...)

10. Presentar al DAPRE y ECOPETROL, por separado informes de gestión del Convenio donde se incluya el avance completo del desarrollo del Convenio y hacer entrega dentro de los primeros quince (15) días hábiles de cada mes. La estructura de dicho informe será concertada por el Comité Ejecutivo al inicio del Convenio, e caso de no acordarse dicha estructura, FINDETER reportará acorde a la metodología establecida por la Entidad.

11. Presentar al DAPRE y a ECOPETROL, por separado un informe financiero en donde se evidencien los pagos efectivamente realizados, por fuente de recursos, derivados de la ejecución del presente Convenio, el cual será enviado la última semana del mes siguiente al que se reporta; a excepción del primer informe que se emitirá de acuerdo con lo definido por FINDETER conforme con el vehículo financiero que se adopte para la administración de recursos y prestación del servicio de asistencia técnica. La estructura de dicho informe será concertada por el Comité Ejecutivo al inicio del Convenio, en caso de no acordarse dicha estructura, FINDETER reportará acorde a la metodología establecida por la Entidad.

12. Informar al DAPRE y a ECOPETROL las solicitudes de desembolso de los recursos provenientes del FONDO DE ABU DABI, presentadas para la ejecución del Convenio, con sus respectivos soportes. (...)

26. Entregar los proyectos mediante acta o el documento que sea pertinente al DAPRE, según corresponda, al actuar en representación de la Consejería Presidencial para la Niñez y Adolescencia (antes Consejería Presidencial para la Primera Infancia), en su condición de beneficiario de los recursos provenientes del Fondo Abu Dabi para el Desarrollo. (...)

CLÁUSULA SEXTA.-OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL DAPRE: Constituyen obligaciones específicas del DAPRE, las siguientes:

1. Apoyar técnica, y administrativamente, a través de la Consejería Presidencial para la Niñez y Adolescencia, la ejecución de los proyectos de infraestructura a través de lineamientos, guías y pautas para su correcta ejecución.

2. Dar visto bueno a las solicitudes de desembolso de los aportes que se presenten por FINDETER, incluidos aquellos con cargo al aporte de ECOPETROL de que trata el presente Convenio, una vez se hayan cumplido los requisitos establecidos para cada uno de ellos y se surtan las condiciones establecidas, para lo cual contará con tres (3) días hábiles a partir de la radicación de la solicitud por parte de FINDETER. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Mediante la Resolución 090 de 2020, que modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:



“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este. (...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas

de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

De conformidad con lo anterior, es pertinente identificar quién tiene el control de los recursos financieros y asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las entidades involucradas, para lo cual se deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración establece que, los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el

control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Sobre el caso particular en consulta, de las consideraciones y clausulado del convenio se puede vislumbrar que el control sobre los recursos del Fondo de Abu Dabi recae en la Consejería Presidencial para la Primera Infancia dependencia del DAPRE, puesto si bien son girados directamente a FINDETER, la capacidad de definir el uso de los recursos y el potencial de servicios que se obtenga es del DAPRE. Situación en la cual, FINDETER actúa como administrador de los recursos, no ejerce control sobre estos, asume responsabilidades por cuenta y riesgo del DAPRE, y solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por el marco del proyecto objeto del convenio.

Por lo anterior, cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, para efectos de establecer el procedimiento contable que se debe realizar por parte del DAPRE, para el registro de las operaciones que se derivan del convenio en el que se entregan recursos en administración, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

El DAPRE reconocerá el derecho e ingreso por los recursos del Fondo de Abu Dabi, cuando se cumplan los criterios para ello, mediante un débito en la subcuenta 133702-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Cuando los recursos sean girados por el Fondo a FINDETER, el DAPRE cancelará el derecho y reconocerá los recursos entregados en administración, debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 133702-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando FINDETER entregue el informe financiero sobre la gestión realizada con los recursos, el DAPRE debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El DAPRE deberá realizar la clasificación de los bienes o servicios adquiridos según la naturaleza y destinación de estos. Se clasificarán como propiedad, planta o equipo aquellos activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, en la subcuenta y cuenta que concierna del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; o como inventarios, si la

intención de la entidad es entregar los bienes en forma gratuita o a precios de no mercado a la comunidad en cumplimiento de su cometido estatal, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, hasta tanto sean entregados a sus destinatarios.

Posteriormente, cuando los bienes o servicios sean entregados a los beneficiarios, reconocerá el gasto debitando la respectiva subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de las cuentas que conforman el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si son cedidos directamente a la comunidad y los mismos se destinan a la solución de necesidades básicas insatisfechas, o la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega se efectúa a una entidad de gobierno, y acreditando la subcuenta donde inicialmente se reconoció el bien de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS.

Ahora bien, de existir comisiones por el servicio de asistencia técnica y administración de recursos prestado por FINDETER, se reconocerán en la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055221 DEL 02-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de saldos no ejecutados de Fondos en Administración o convenios de alianzas establecidos con el ICETEX, que serán utilizados en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19.

Doctora  
SANDRA PATRICIA RUIZ MORENO  
Director Administrativo y Financiero (E)  
Superintendencia de Notariado y Registro  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500011152, el día 03 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta hace referencia al Radicado CGN N° 20202000034351 de fecha 14 de julio de 2020:

“Con toda atención y de acuerdo a la consulta realizada por Superintendencia de Notariado y Registro, frente al subtema de la referencia para el procedimiento contable en aplicación al decreto(sic) 467 de 2020; muy amablemente me permito solicitar sea revisado y ampliado su concepto, toda vez que el Icetex (sic) no reportó esta transacción según esta respuesta dada por la dirección de contabilidad en el que manifiesta: “El ICETEX no incluyó en el reporte trimestral corte Junio a su entidad bajo ningún Concepto (sic), razón por la cual realizamos las observaciones pertinentes:

2. No incluir los recursos entregados en administración

El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y de Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), utiliza cuentas de orden para el registro de las operaciones efectuadas con los recursos que administra. (Instructivo No. 01 del 2019 Numeral 2.3.7 Reporte de operaciones a través de encargos fiduciarios)

- Se incluirá el concepto de gastos de administración de los convenios:

Para efectos de las operaciones recíprocas, obedeciendo las reglas de eliminación deberá tenerse en cuenta que el gasto para la entidad constituyente deberá ser reconocido en la

Subcuenta 580237 Comisiones sobre recursos entregados en administración, en tanto que el ICETEX reportará como un Ingreso en la cuenta 480813 Comisiones.

Dada la respuesta del icetex (sic), con el fin de unificar los criterios y procedimientos y dar cumplimiento a las reglas de eliminación según concepto proferido por su despacho en la materia solicitada, agradecemos determinar el procedimiento que debemos aplicar y que no afecte la consolidación del balance general de la Nación.”

El 25 de septiembre de 2020 mediante comunicación telefónica sostenida con la doctora Nidia Alvarado Hernández, del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX, nos informó que dicha entidad al 30 de junio de 2020 no reconoció en el estado de resultados como ingresos los saldos no ejecutados del Fondo de Administración que formarán parte del Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19, tal como lo dispuso el Gobierno Nacional en el Decreto 467 de 2020, sin embargo, serán reconocidos con la aplicación de la NIC 20-SUBVENCIONES DEL GOBIERNO, a partir del mes de julio, una vez se vayan conciliando los saldos del Fondo.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, indica:

### **“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### **4.1. Características fundamentales**

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

##### **4.1.1. Relevancia**

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)



Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“5802-COMISIONES

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en operaciones comerciales y financieras.”(Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que el reconocimiento de los hechos económicos sean completos, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, la entidad deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad. Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. Así las cosas, los hechos económicos se reconocerán de la siguiente forma:

4. La Superintendencia de Notariado y Registro deberá reconocer la extinción de los saldos existentes en el fondo de administración efectuando un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES; y una contrapartida crédito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario –Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En consonancia con lo anterior, se ratifica el concepto expedido con el radicado No. 20202000034351 del 14 de julio de 2020.

b) El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX deberá homologar para efectos del reporte del ingreso incorporado por el artículo 1 del Decreto 467 de 2020, en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Asimismo, deberá reversar los montos antes reconocidos en las cuentas de orden en las cuales el ICETEX tiene registrados los recursos que administraba de la Superintendencia de Notariado y Registro, por ese concepto.

Como consecuencia de los literales anteriores la reciprocidad se genera entre la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas y la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno.

Por otra parte, como la gestión de la administración de los convenios genera una comisión que el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX, reconoce como ingreso en la subcuenta 480813-Comisiones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, lo cual implica que la Superintendencia de Notariado y Registro deberá reconocer el gasto mediante un débito en la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 5802-COMISIONES. En caso de existir comisiones de periodos subsiguientes liquidadas por anticipado, éstas deberán reconocerse por parte de la Superintendencia de Notariado y Registro como un gasto por anticipado y el ICETEX las reconocerá como ingreso recibido por anticipado. Los anteriores montos deben ser incluidos en el reporte de operaciones recíprocas del componente de ingresos reconocido en el periodo. Es pertinente precisar que este asunto no se consultó en la radicado anterior.

Las entidades deben efectuar oportuna y permanente conciliación y reporte de los saldos por operaciones recíprocas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055331 DEL 06-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los rendimientos generados por el Fonpet

Doctora  
 NUBIA ESPERANZA PINZÓN PINZÓN  
 Contador Público  
 Municipio de Gachancipá  
 Gachancipá, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042142, el día 16 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Agradezco su amable colaboración ya que tengo dudas respecto a los rendimientos generados con el fonpet (sic); ¿estos se deben llevar a la cuenta del ingreso o al patrimonio?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 549 de 1999 “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional.”, señala:

“ARTICULO 3o. FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES, FONPET. Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o

públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley.

En todo caso la responsabilidad por los pasivos pensionales territoriales corresponderá a la respectiva entidad territorial. Por consiguiente, el hecho de la creación del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, de la destinación de recursos nacionales para coadyuvar a la financiación de tales pasivos o de que por disposición legal la Nación deba realizar aportes para contribuir al pago de los pasivos pensionales de las entidades del nivel territorial, no implica que esta asuma la responsabilidad por los mismos.

En dicho Fondo cada una de las entidades territoriales poseerá una cuenta destinada al pago de sus pasivos pensionales. Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales y serán complementarios de los recursos que destinen las entidades territoriales a la creación de Fondos de Pensiones Territoriales y Patrimonios Autónomos destinados a garantizar pasivos pensionales de conformidad con las normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5, se señala los siguientes principios que rigen el proceso contable:

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, actualizada por la Resolución 425 de 2019, establece:

## “5.2. Beneficios posempleo

### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.” (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 090 del 8 de mayo de 2020, “Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno” establece:

“3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en

administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros generados en la administración de los recursos del plan de activos para beneficios posempleo se registrarán debitando la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Si el bien entregado para administrar produce ingresos por concepto de arrendamiento, la entidad debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con el recaudo del derecho, se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los rendimientos financieros generados por los recursos FONPET ejecutados y no distribuidos se registrarán debitando la subcuenta 190805-Recursos FONPET por distribuir de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La información contable preparada por la entidad, de acuerdo con lo dispuesto en el Marco Conceptual para las entidades de Gobierno debe atender a principios o pautas básicas en el

reconocimiento, medición y revelación y presentación de la información financiera. Es así como por el principio del Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es cuando surgen los derechos que inciden en los resultados del período.

El registro de los rendimientos financieros generados por el FONPET, corresponden a recursos del plan de activos para beneficios posempleo, y para tal caso la causación se realizará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055581 DEL 20-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos-venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctora  
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
Subdirectora Financiera  
Departamento Nacional de Planeación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20205500041972 del 15 de septiembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“ (...) el Departamento Nacional de Planeación (DNP), como Entidad de Gobierno y atendiendo las disposiciones en materia contable mediante conceptos, doctrina y demás normatividad establecida por la CGN, ha realizado los respectivos registros contables referentes a los Recursos Entregados en Administración a Enterritorio con quien se suscriben convenios o contratos con el fin de que dicha entidad reciba, custodie y administre estos recursos, teniendo en cuenta los diferentes conceptos: CGN20172000055821, CGN201720000106301, CGN20172300103951, CGN201723000043351, 20202000003231, como lo establecido en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación (...)

I. CONTABILIZACIONES DNP, de acuerdo con la Resolución 090 de 2020 de la CGN:



- Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones.

CONTABILIZACION INICIAL - REGISTRO DNP			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
19080101	Recursos Entregados en Administración	XXX	
470510	Inversión		XXX

- Ejecución mensual de acuerdo con la información recibida por Enterritorio.

La cuenta 19080101 de Recursos entregados en administración, disminuye de acuerdo con los informes periódicos presentados por ENTerritorio, de acuerdo con los conceptos de cada gasto, de la siguiente manera:

CONTABILIZACION EJECUCION ENTREGADA POR ENTERRITORIO			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
5111	Gasto Especifico	XXX	
19080101	Recursos Entregados en Administración		XXX

NOTA: En los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales, el gasto utilizado es la cuenta contable 542302 transferencias para Proyectos de Inversión.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas en conjunto con Enterritorio, con el fin de identificar las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas, en las que esta entidad argumenta que no debe reportar cifras ya que suscribe contratos específicos con los Municipios, el DNP tomó como alternativa para minimizar estas diferencias registrar el gasto de la ejecución de los recursos reportados por ENTERRITORIO al tercero de cada ente territorial, solicitando a los Municipios afectar el ingreso en la cuenta contable 442802 para proyectos de inversión afectando el tercero del DNP, sin embargo, el resultado no ha sido el esperado.

(...)

#### ARGUMENTOS PRESENTADOS POR ENTERRITORIO

Por otra parte, a continuación, Enterritorio presenta los argumentos de los registros contables que realiza en las cuentas de los convenios que maneja por la línea de negocios de gestión de proyectos:

#### I. "NATURALEZA DE LA ENTIDAD Y LA LINEA DE GESTION DE PROYECTOS

Que mediante el Decreto 495 de 2019 en el artículo primero determinó que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en adelante se denominará la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, (en adelante ENTerritorio), por lo que todas las referencias y/o disposiciones legales o reglamentarias vigentes relacionadas con FONADE se entenderán hechas a ENTerritorio.

ENTerritorio es una empresa industrial y comercial del estado de carácter financiero, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y vinculada al Departamento Nacional de Planeación, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.”; en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gestión de Proyectos.

Bajo la Línea de Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña.

El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio.

## II. MARCO REGULATORIO CONTABLE

Los estados financieros de la Empresa Nacional Promotora Del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, y sus comparativos, son preparados de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 037 de 2017, incorporado en el anexo técnico compilatorio No.1 del Decreto 2420 de 2015 (compilado y actualizado en el Decreto 2270 del 28 de diciembre de 2019), en aplicación de la Resolución 056 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación.

(...)

ENTerritorio al ser vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de registro, prepara información para reporte bajo el catálogo único de información financiera

con fines de supervisión dando cumplimiento a las instrucciones dadas por esta Superintendencia.

En este sentido, ENTerritorio registra la contabilidad de los convenios y contratos suscritos en la línea de Gestión de Proyectos bajo el régimen simplificado de información financiera, de conformidad con la Circular 030 del 27 de octubre de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Dado lo anterior, para el cumplimiento a las instrucciones de la Superintendencia Financiera de Colombia, las operaciones de esta línea de negocio se realizan bajo el Catálogo Único de Información Financiera en un control contable independiente, que no afecta la estructura financiera de la entidad.

Para el reporte en el CHIP la Línea de Gestión de Proyectos dado que dichos saldos no afectan la estructura financiera de la Entidad, estos son homologados en las cuentas de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y su contrapartida la cuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos Fiduciarios.

### III. DEL REGISTRO CONTABLE

Como se mencionó en el primer acápite, El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio, dado que la responsabilidad en esta línea de negocio es de medio y no de resultado.

Bajo norma local, antes de la entrada en vigencia de la aplicación de las Nomas Internacionales de Información Financiera, para efectos de la Superintendencia Financiera, la entidad efectuaba los registros en cuentas de orden fiduciarias y para el reporte del CHIP a la Contaduría General de la Nación aplicaba el concepto emitido bajo el radicado número 20132000038631 del 8 de octubre de 2013, en el cual reconoce un debito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, y ratificado mediante el radicado 20132000068701 del 16 de diciembre de 2013.

Con la entrada en aplicación del nuevo marco normativo la Superintendencia Financiera emitió el catálogo único de información financiera, en el cual suprimió el grupo 7 de cuentas de orden fiduciarias, por lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza de los negocios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos no han cambiado, es decir, la responsabilidad es de medio y los recursos recibidos para la ejecución siguen siendo de los clientes, por ende no afectan la estructura financiera de la Entidad, se mantuvo el control contable de dichos negocios. Información insumo para realizar los reportes de información tanto a la Superintendencia como a la Contaduría.

(...)

Por lo anterior, la entidad mantuvo el control contable de los negocios de la línea de gestión de proyectos establecido, el cual es independiente a la contabilidad propia de la Entidad.

Finalmente con la expedición de la Circular 030 de 2017 de la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros.”

Considerando los planteamientos anteriores, el DNP da cumplimiento a lo establecido por la CGN para Entidades de Gobierno en el registro de los Recursos Entregados en Administración, así mismo, ENTERRITORIO contabiliza los convenios de gestión en cuentas de orden, originándose diferencias al momento de realizar la conciliación de las Operaciones Recíprocas entre las dos Entidades, de la siguiente manera:

(...)

Así mismo, se solicita comedidamente responder puntualmente las inquietudes presentadas por Enterritorio, las cuales se enuncian a continuación:

1. ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un

crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, el cual coincide con los conceptos que ha emitido la Contaduría General de la Nación. Teniendo en cuenta lo anterior ¿Es adecuado el manejo contable implementado por Enterritorio?

2. En el evento que la respuesta al anterior punto sea negativa, ¿Cuál debe ser el procedimiento que ENTerritorio debe adelantar respecto de los saldos de los convenios y contratos suscritos bajo la Línea de Gestión de Proyectos” y homologación en el informe del CHIP para la consolidación del Balance General de la Nación? y ¿Para efectos del reporte realizado por ENTerritorio a la Contaduría General de la Nación, los saldos derivados de las transacciones de la Línea de Gestión de Proyectos, qué cuentas contables debería afectar?

Por otra parte, el DNP considera pertinente determinar si la ejecución de los recursos de los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales que se registran en la cuenta contable 542302 ¿Para Proyectos de Inversión, debe ser registrado al tercero de ENTERRITORIO o al tercero de cada Ente Territorial?”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones para el Marco Normativo para entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, la CGN modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se establece:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

#### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posempleo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO en el caso de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)" (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 14 de enero de 2020, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta a la CGN sobre el reconocimiento de las cuotas de administración pactadas en los contratos de mandato suscritos entre el DNP y ENTerritorio. Al respecto, la CGN emitió el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:



“(…) Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del parágrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

## 2. Consideraciones para el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, estableció:

“Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (Subrayado fuera del texto).

En dicho catálogo, anexo a la Resolución N°037 de 2017, se contempla la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define los ingresos como “(…) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

En ese sentido, cuando los recursos son entregados a otras entidades distintas de las sociedades fiduciarias, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución N 037 de 2017, reportando los recursos en efectivo recibidos del DNP, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior con independencia de las homologaciones que ENTerritorio realice para efectos de reportar información a otros entes de supervisión y control.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, ENTerritorio homologará en el reporte los saldos de la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por ENTerritorio, esta homologará los saldos de estos activos en las cuentas la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán por el DNP debitando la subcuenta la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte ENTerritorio homologará estas variaciones en el reporte afectando los saldos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con las comisiones y cuotas de administración pactadas en los convenios suscritos entre el DNP y ENTerritorio, se reitera lo establecido en el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020 en el que se desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP.

En cuanto al reconocimiento de las comisiones y cuotas de administración por parte de ENTerritorio, corresponde a esta empresa realizar el reconocimiento contable del ingreso con base en la definición establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del "ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN. Adicionalmente, homologará, para efectos del reporte, el registro de tales ingresos en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055631 DEL 22-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Sustitución de bienes que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

Doctora  
YESENIA GIRALDO JARAMILLO  
Profesional Contable  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira, Risaralda.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041992, el día 16 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación por parte de la Contaduría frente a la siguiente situación:

“La Universidad Tecnológica de Pereira como respaldo del pasivo pensional tiene constituido como Plan de Activos dos TES por valor de \$10.000 y 12.0000 millones de pesos respectivamente con vencimiento al año 2024 y estos a su vez están registrados contablemente en la cuenta 190403 por un valor total de \$22.000.000.000.

La pregunta al respecto es que si estos títulos, dado el caso se vendan o se rediman al vencimiento, se puedan sustituir por otro activo diferente a inversiones como Edificios, maquinaria, equipo de oficina o deben ser por TES y respecto al valor registrado, se podrían constituir por un valor inferior a lo que está reconocido contablemente en la cuenta 190403, es decir, un valor inferior a los \$22.000.000.000? (sic)”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

#### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

#### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

#### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo. (...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización. (...)

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y los riesgos específicos de los activos.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio. Ahora bien, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la evaluación actuarial del pasivo. (...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos. (...)

25. Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la entidad reclasificará los saldos acumulados en el patrimonio, relacionados con las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores. Adicionalmente, la entidad reclasificará los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, atendiendo la nueva destinación de los mismos.

### 5.2.3. Presentación

26. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.

#### 5.2.4. Revelaciones

27. La entidad revelará la siguiente información: (...)

b) el valor del pasivo por beneficios posempleo y la naturaleza y valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo;

c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales y de las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, reconocidas durante el periodo en el patrimonio; (...)

f) una conciliación de los saldos de apertura y cierre del pasivo por beneficios posempleo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo y de los derechos de reembolso, indicando los conceptos que dieron origen a las variaciones; (...)  
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1904–PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios posempleo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios posempleo asumidos.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El valor de los activos entregados para el pago de beneficios posempleo trasladados.
- 4-El menor valor del plan de activos para beneficios posempleo producto de las pérdidas, realizadas o no realizadas.
- 5-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios posempleo. (...)

### 3151–GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones del pasivo por beneficios posempleo, originadas por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales, y del plan de activos para beneficios posempleo, por las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 2-El mayor valor del cálculo actuarial por beneficios posempleo.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios posempleo por las pérdidas que generen los activos del plan.
- 4-El valor de los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 5-El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide completamente la obligación por beneficios posempleo.

SE ACREDITA CON:

- 1-El menor valor del cálculo actuarial por beneficios posempleo.
- 2-El mayor valor del plan de activos para beneficios posempleo por las ganancias que generen los activos del plan.
- 3-El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide completamente la obligación por beneficios posempleo. (...)” (Subrayado fuera de texto)



El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado por la Resolución 320 de 2019, señala:

## “2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones estará conformado por los recursos que están destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones pensionales y que no pueden destinarse a otro uso. Estos recursos serán registrados por la entidad que tiene a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

- Los recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas o a otros terceros (entre los que se encuentran los recursos entregados por las entidades territoriales al Fomag), los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la entidad que administra los recursos.
- Los recursos administrados mediante contratos de encargo fiduciario o fiducia pública, entre los que se encuentran los recursos entregados por entidades distintas del Ministerio de Trabajo al Fondo Nacional de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (Fopep), los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria.
- Los derechos en fideicomiso por los recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria o la entidad que actúa como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes.
- Los derechos existentes por concurrencia para el pago del pasivo pensional a cargo de las entidades territoriales por las obligaciones pensionales reconocidas por estas que se pagan a través del Fomag. Para la actualización del derecho se atenderá lo señalado en el numeral 9 del presente Procedimiento.
- Los derechos existentes por concurrencia para el pago del pasivo pensional a cargo de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de las entidades del

sector salud. Para la actualización del derecho se atenderá lo señalado en el numeral 10.1. del presente Procedimiento.

- Las cotizaciones realizadas tanto por el empleado como por el empleador.

#### 2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

#### 2.2. Traslado de activos que hacen parte del plan de activos

En caso de que la entidad reciba activos que harán parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación o la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad que traslada los activos debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación o la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que identifique el activo transferido. En caso de que los activos trasladados estén relacionados con obligaciones pensionales asumidas o trasladadas en el mismo periodo contable, se aplicará lo establecido en el numeral 1.3 del presente Procedimiento.

#### 2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR

PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad reconocerá como pasivos las obligaciones presentes que tenga, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

En ese sentido, el reconocimiento de los beneficios posempleo, representa obligaciones por cuanto son beneficios a los empleados distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se pagan después de completar el periodo de empleo, lo cual sucede cuando la entidad tiene a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales. Si la entidad es responsable de las anteriores obligaciones, deberá reconocer, de manera separada, dentro de sus activos el plan de activos para beneficios posempleo, el cual debe contener todos los recursos que se destinan exclusivamente para el pago del pasivo por estos beneficios a los trabajadores que los obtengan y que no se podrán destinar para otro uso, los recursos del plan podrán generar ingresos adicionales por conceptos de intereses, dividendos o arrendamientos, o también se podrán realizar por medio de su venta.

Es pertinente aclarar, que la figura de plan de activos para beneficios posempleo se concibe como un instrumento que facilita la administración de los recursos destinados al pago de obligaciones derivados de estos conceptos, por lo que es responsabilidad de la entidad definir una política consecuente con la necesidad del fortalecimiento progresivo de los recursos destinados para este propósito y las obligaciones que se pretenden cubrir.

En la medida que existan activos que cumplan con las características para formar parte del plan de activos para beneficios posempleo, la entidad deberá reconocerlos en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO por el valor de mercado o el valor presente de los flujos futuros que estos generen. Estos activos serán sujetos de actualizaciones del valor, por lo que las ganancias o pérdidas de valor del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102–Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, de la cuenta 3151–GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por lo anterior, es necesario precisar que no le corresponde a las normas contables determinar o definir la existencia de bienes que conformaran el plan de activos en las

entidades que están bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que estos son el resultado de los hechos económicos que se desarrollan en las actividades propias de las entidades y, a su vez, se relacionan con las decisiones administrativas que se determinan para gestionar los recursos de las mismas, por lo que será decisión administrativa el tipo de bienes que formarán parte del plan de activos para beneficios posempleo siempre que estos permitan cumplir con las obligaciones asociadas y se encuentre acorde con las disposiciones legales.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100051221 DEL 03-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Costo de venta de bienes Costos de transformación-Bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales

Doctor  
WILLIAM CHAVES USAMAG  
Bogotá, D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500042672 del día 9 de octubre del 2020 en la cual consulta los registros contables para reconocer un convenio suscrito entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. para la ejecución de un proyecto de alcantarillado, donde inicialmente la Alcaldía transfirió un avance y el resto del valor será transferido posteriormente.

Pregunta sobre los registros contables por la firma del convenio y por la recepción y ejecución de los recursos, y cuáles son los códigos contables tratándose de recursos recibidos en administración.

Para efectos de resolver la consulta se solicitó remitir el respectivo convenio el cual fue recibido mediante correo electrónico.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

## CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo CI:003-2020. para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. celebrado entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. estipula:

Cláusula 1 -Objeto. Contrato para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. Alcance del objeto. El objeto del contrato debe ejecutarse de conformidad con las especificaciones técnicas, acordes con la propuesta del contratista y los estudios previos.

Cláusula 2 -Valor y forma de pago. El valor del contrato es de DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE Millones NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (5299.986.447). El valor del contrato se pagará de la siguiente manera. El Municipio entregará al contratista el cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato en calidad de anticipo. Una vez se hayan cumplido los requisitos para hacer el desembolso. esto es: se haya expedido el registro presupuestal. se haya aprobado las respectivas garantías. y se haya aprobado por parte de la supervisión el Plan de Inversión del Anticipo. Amortización del Anticipo. El valor entregado como anticipo será amortizado en el acta final de obra, en un porcentaje igual al entregado a título de anticipo. lo anterior significa que para el pago del acta final de obra debe haberse amortizado y legalizado la totalidad del anticipo entregado.

(...)

El 50% del saldo del valor del contrato se pagará mediante actas parciales de avance, previo informe de ejecución y supervisión con recibo a satisfacción por parte del Supervisor.

(...)

Cláusula 3-Plazo de ejecución -Vigencia del contrato. El plazo de ejecución del contrato será desde la suscripción del acta de inicio hasta el 15 de diciembre de 2020.

Cláusula 4-Obligaciones del contratista. Las siguientes son las obligaciones del contratista derivadas del presente contrato: a) Obligaciones de carácter general: Cumplir el objeto del contrato, ejecutando y entregando la obra contratada de acuerdo con los criterios de calidad exigibles y las especificaciones de construcción que hacen parte de las reglas de participación, con sujeción a los precios unitarios estipulados y dentro del plazo establecido. (...) EL CONTRATISTA debe responder por el pago de todos los Impuestos, tasas, gravámenes y contribuciones establecidas por las diferentes autoridades nacionales,

departamentales o municipales y dentro de estos mismos niveles territoriales, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas, y multas establecidos por las diferentes autoridades ambientales, que afecten la celebración, ejecución y liquidación del contrato y las actividades que de él se deriven. Estos pagos deben soportarse con las certificaciones correspondientes expedidas y/o validadas por las autoridades competentes. EL CONTRATISTA de obra será el encargado y único responsable de entregar la obra funcionando en las condiciones contratadas.

(...)

Cláusula 5 Obligaciones del Municipio. Las siguientes son las obligaciones del municipio derivadas del presente contrato: 1.-Cancelar el valor del contrato a la forma establecida en el mismo. 2.-Expedir el correspondiente registro presupuestal para garantizar la existencia de partida suficiente para su pago. 3.-Cumplir los deberes de las entidades estatales establecidos en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993.” (Subrayado fuera de texto)

### **Consideraciones sobre el pago anticipado**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que, de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se



justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias *obtenidas* por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.”

La norma de contratos de construcción de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estipula:

## “3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

### 3.1. Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a desarrollar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o son interdependientes bien, en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. Un contrato de construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo, así como los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de estos.

#### 3.1.1. Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al

contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

(...)

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información de la empresa.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: mano de obra; materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; alquileres; diseño y asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros.

(...)

### 3.2. Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones: a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

(...)

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos costos y gastos de cada periodo, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando el valor de los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos según el grado de realización.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y b) los costos del contrato se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en que se incurra en ellos.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de este, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en el desenlace esperado del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables”

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones describe la siguiente cuenta:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

También, el Catálogo de Cuentas expedido para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.”  
(Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2-El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3-El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los recibe, los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, sin que exista un pago.

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos, sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo y cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica, y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención a que con la consulta se allegó el contrato interadministrativo, esta entidad se permitirá establecer su tratamiento, partiendo de que de las cláusulas del contrato

interadministrativo se desprende que la entrega de recursos por parte del Municipio de Pupiales a la Empresa se realiza como contraprestación o pago para la ejecución del proyecto de mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales, y no como recursos que se entregan en administración.

Por lo anterior, los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En la Empresa EMSERP E.S.P:

Conforme a lo establecido en la Norma de contratos de construcción, se reconocerán como ingresos los provenientes del valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Igualmente se establece que, para la determinación de los costos, la empresa debe implementar sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información.

Con respecto a la medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción, se señala que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, la empresa definirá cuál de las siguientes opciones tomará:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

Lo anterior, de acuerdo con la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, con independencia de los anticipos y pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

Por lo tanto, el pago anticipado del 50% por parte del Municipio se reconocerá mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Durante la ejecución del contrato, los costos asociados a la construcción de la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales se reconocerán mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y un crédito en las subcuentas y cuentas que representen los pasivos adquiridos en la ejecución del mismo.

De acuerdo con el grado de avance definido por la empresa, se medirán y asociarán los ingresos y costos de las actividades inherentes al contrato de construcción, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Para ello, los costos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y, simultáneamente, los ingresos serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 131605-Construcciones, de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 480838-Contratos de construcción, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que al cierre del periodo contable, no se haya ejecutado la totalidad del proyecto, únicamente para efectos del cierre de las cuentas de resultado, la empresa reclasificará los saldos de las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, a la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

En el Municipio de Pupiales:

Los desembolsos que realiza el Municipio del valor del contrato, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Durante la ejecución del contrato, el reconocimiento de la construcción se realizará con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva que represente el activo de acuerdo a su naturaleza y destinación, conforme al grado de avance definido por la empresa EMSERP E.S.P, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y



SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución del respectivo contrato.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100052571 DEL 09-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos entregados en administración en virtud de contratos interadministrativos suscritos con el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación-Minciencias y el patrimonio autónomo fondo nacional de financiamiento para la ciencia, la tecnología y la innovación “Francisco José de Caldas”.

Doctor

FREDDY GUILLERMO HERNÁNDEZ SANDOVAL  
 Coordinador Grupo de Gestión Financiera  
 Instituto Nacional de Metrología de Colombia  
 Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042382, el día 08 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Con el fin de registrar de manera adecuada el: Convenio especial de cooperación celebrado entre el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación-Minciencias, Fiduciaria la Previsora S.A. vocera y administradora del patrimonio autónomo fondo nacional de financiamiento para la ciencia, la tecnología y la innovación “Francisco José de Caldas” y el Instituto Nacional de Metrología -INM, cuyo objeto es:

OBJETO: Aunar esfuerzos con el fin de fortalecer las capacidades técnicas y científicas de laboratorios de calibración y ensayo, para ampliar la oferta de servicios metrológicos de acuerdo con las demandas de los sectores productivos en regiones del territorio colombiano.

Agradezco su concepto respecta a cuál debe ser el registro correcto para un fiel reflejo en los Estados Financieros del Instituto”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Instituto Nacional de Metrología, suscribió el Convenio especial de cooperación N° 584-2020 celebrado entre el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, Fiduciaria la Previsora S.A. vocera y administradora del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación “Francisco José de Caldas”.

La cláusula primera, establece que el objeto de dicho convenio es “Aunar esfuerzos con el fin de fortalecer las capacidades técnicas y científicas de laboratorios de calibración y ensayo, para ampliar la oferta de servicios metrológicos de acuerdo con las demandas de los sectores productivos en regiones del territorio colombiano”.

Así mismo, la cláusula tercera del convenio señala, que una de las obligaciones del Fondo Francisco José de Caldas, es “Recibir y administrar los aportes en dinero, única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto del presente convenio” y “Realizar todos los pagos necesarios para el cumplimiento del objeto del convenio, de conformidad con las instrucciones impartidas por MINCIENCIAS”.

Por otra parte, la cláusula quinta establece el valor del convenio y los montos a aportar por parte del Ministerio de Ciencia y el Instituto Nacional de Metrología. En concordancia con lo anterior, la cláusula sexta señala la forma en que el INM desembolsará el valor de su aporte y, adicionalmente, establece en sus parágrafos lo siguiente:

“PARÁGRAFO PRIMERO: Los recursos serán desembolsados a la subcuenta contable individual del PATRIMONIO AUTONOMO denominado FONDO NACIONAL DE FINANCIAMIENTO PARA LA CIENCIA, LA TECNOLOGÍA Y LA INNOVACIÓN, FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Ni MINCIENCIAS ni la Fiduciaria la Previsora S.A. actuando como vocera y administradora del Fondo Francisco José de Caldas asumirán con cargo a sus recursos los gastos de legalización del convenio, así como los impuestos, tributos, tasas, contribuciones y/o aranceles que con ocasión de la celebración, ejecución y liquidación de este se generen.

PARÁGRAFO TERCERO: Todos los gastos, derechos e impuestos, tasas o contribuciones por los servicios contratados se entenderán incluidos en cada uno de los valores ofertados. MINCIENCIAS sólo efectuará las retenciones a que haya lugar” (Subrayados fuera del texto).

En cuanto a los rendimientos financieros, la cláusula novena del convenio estableció que “Todos los gastos que se deriven del manejo fiduciario de los recursos del convenio, incluido

el pago de la comisión del administrador fiduciario del FONDO, serán asumidos con cargo a los rendimientos financieros provenientes de la inversión transitoria de los recursos del convenio. De acuerdo con la Ley 1286 de 2009, artículo 24 numeral 5, los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo hacen parte de los Recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Por tanto, los rendimientos generados serán destinados al Fondo para actividades de Ciencia Tecnología e Innovación” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, los parágrafos de la cláusula novena señalan que, al finalizar el convenio, los recursos no ejecutados, serán propiedad del Fondo y serán utilizados en el apoyo de actividades de Ciencia, Tecnología e innovación.

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se establece lo siguiente:

“(…)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según

su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS (...)" (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en el Convenio especial de cooperación N° 584-2020 celebrado entre el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, la Fiduciaria la Previsora S.A. vocera y administradora del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación "Francisco José de Caldas" y el Instituto Nacional de Metrología, las entidades participantes buscan aunar esfuerzos con el fin de fortalecer las capacidades técnicas y científicas de laboratorios de calibración y ensayo, para ampliar la oferta de servicios metrológicos de acuerdo con las demandas de los sectores productivos en regiones del territorio colombiano.

Por lo anterior, el Ministerio de Ciencia y el Instituto Nacional de Metrología acordaron entregar recursos al Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación "Francisco José de Caldas", para que este los administrara única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto del convenio.

Teniendo en cuenta que la CGN se ha pronunciado respecto a dicho Fondo, estableciendo que este aplicará el Régimen de Contabilidad Pública como entidad contable pública en virtud de lo establecido en el numeral 2, del artículo 5, de la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, el Instituto Nacional de Metrología aplicará lo establecido en el numeral 3 Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento de recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Resolución 090 de 2020.

Así las cosas, el Instituto Nacional de Metrología registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre el Fondo. Teniendo en cuenta que el Ministerio de Ciencia también realizará aportes en el marco de

lo establecido en el Convenio, el Ministerio y el Instituto deberán aplicar el procedimiento a la parte que a cada uno le corresponde de los recursos entregados en administración al Fondo.

En ese sentido, cuando el Instituto entregue los recursos al Fondo, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Estos recursos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que el Fondo realice inversiones financieras con ellos.

Por su parte, el Fondo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, cuando el Fondo informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Instituto debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Los activos generados se actualizarán conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, el Fondo debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por el Fondo, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En lo relacionado con los rendimientos financieros y las comisiones cobradas por el Fondo, de acuerdo con lo establecido en la cláusula novena del Convenio, todos los gastos que se deriven del manejo fiduciario de los recursos del convenio, incluido el pago de la comisión del administrador fiduciario del Fondo, serán asumidos con cargo a los rendimientos financieros provenientes de la inversión transitoria de los recursos del convenio.

Así mismo, la Ley 1286 de 2009, artículo 24 numeral 5, estableció que los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo hacen parte de los recursos del Fondo, y en tal razón los rendimientos generados serán destinados al Fondo para actividades de Ciencia Tecnología e Innovación.

Por lo anterior, para el caso particular del Convenio especial de cooperación N° 584-2020, no corresponde al Instituto Nacional de Metrología, ni al Ministerio de Ciencia reconocer ingresos por rendimientos financieros, ni gastos por comisiones asociadas a la administración de los recursos, toda vez que se pactó que estos gastos serían asumidos por el Fondo a través de la obtención de rendimientos financieros.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100058511 DEL 24-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los patrimonios autónomos de remanentes producto de procesos de liquidación, recibidos por el Ministerio

Doctora  
 DIANA CAROLINA CASTELLANOS SIERRA  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Salud y Protección Social  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029612, el día 30 de junio de 2020, mediante la cual consulta sobre el siguiente tema:

“Como es de su conocimiento, el Ministerio de Salud y Protección Social dando cumplimiento a la Resolución 156 de 2018 realizó la incorporación de la información financiera de 16 patrimonios autónomos dentro de los estados financieros, a corte de 31 de diciembre de 2019, y en el transcurso de la vigencia 2020 se han incorporado dos más.

Sin embargo, a partir de la incorporación, internamente existen dudas sobre el registro contable que debemos realizar mensualmente teniendo en cuenta las siguientes apreciaciones:

-El Ministerio de Salud y Protección Social-MSPS, actualmente es el Fideicomitente de dieciocho (18) Patrimonios Autónomos Remanentes-que fueron constituidos por los liquidadores de las extintas empresas sociales del estado, tales como: el Instituto de Seguros Sociales, CAJANAL EPS, CAPRECOM entre otros, los cuales fueron cedidos posteriormente a este Ministerio, es decir, no fueron creados por éste.

-El MSPS en su calidad de fideicomitente, a través de comités de supervisión, controla y hace seguimiento a las actividades que realizan las Fiduciarias, sin embargo, el control y la

responsabilidad sobre dichos patrimonios frente a la administración de los recursos permanece en cabeza del administrador fiduciario.

(...)

En el transcurso de la presente vigencia, se ha realizado el registro contable teniendo en cuenta lo dispuesto en la Resolución No 386 de 2018, y soportados en consulta telefónica realizada a la Contaduría, se determinó realizar dicha actualización en la cuenta contable 192603-Derechos en Fideicomisos y llevando como contrapartida las cuentas 480826-Recuperaciones de la cuenta o 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta, según sea el caso.

Sin embargo, una vez leída la Resolución No 092 de mayo 8 de 2020 proferida por la Contaduría General de la Nación, en donde se modifica el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración surgen interrogantes como:

- Analizando las variaciones presentadas en los estados financieros de los diferentes patrimonios, se ha evidenciado que existen algunas que afectan directamente el patrimonio de estas entidades, en algunos casos por el cierre del ejercicio contable del mes y en otros por pagos de sentencias, estos últimos son los que más nos generan inquietud en el sentido de definir si debemos afectar de igual forma el ingreso o egreso según corresponda, o debería también afectarse directamente el patrimonio del ministerio.
- Teniendo en cuenta que el Ministerio de Salud y Protección Social-MSPS actúa como Fideicomitente y que en el numeral 1.2.5 de la Resolución No. 092 de 2020 -Patrimonio Autónomo constituido a través de otra entidad, señala: “Por su parte, la empresa que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración -Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.”.

Así mismo, dentro del mismo numeral 1.2.5, señala: “Por su parte, la empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración -Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”.

¿Con respecto a estos señalamientos, como debemos interpretarlos en el registro que debe realizar el ministerio en sus estados financieros?

Por todo lo anterior, solicitamos de su apoyo técnico frente a la aplicación de la normatividad relacionada, confirmándonos si los registros contables hasta la fecha han sido realizados de forma correcta o si por el contrario debemos realizar ajustes adicionales para reflejar adecuadamente la información financiera de los patrimonios autónomos dentro de los estados financieros de este Ministerio”.

Con base en lo anterior, y los temas abordados en la mesa de trabajo virtual realizada el día 03 de noviembre de 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018) por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública RCP), se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación. El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

De igual forma, en cuanto al reconocimiento de los ingresos, el Marco conceptual señaló: “Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del

valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

En concordancia con lo anterior, la Norma de ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“(…)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(…)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(…)

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (…)” (Subrayados fuera del texto).

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se

establece lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.”

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea

asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

#### 1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

##### 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

##### 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

##### 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Con la actualización del derecho fiduciario que hace parte del plan de activos para beneficios posempleo, se aumentará o disminuirá la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y se aumentará o disminuirá la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

#### 1.2.6. Patrimonios autónomos de remanentes

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación que dio origen al patrimonio autónomo de

remanentes, la entidad que se defina en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación asume las funciones del fideicomitente.

Si la entidad que asume las funciones de fideicomitente es distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En todo caso, cuando se asuman obligaciones de la entidad liquidada, estas se registrarán de manera separada en la entidad que asume la obligación y no como parte del derecho en fideicomiso.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior.

Para el registro del pago de obligaciones y la actualización del patrimonio autónomo de remanentes, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales 1.2.1.2. y 1.2.1.3. de este Procedimiento.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)



Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS (...)" (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (modificada por la Resolución 156 de 2018), el Régimen de contabilidad deberá ser aplicado, entre otros, por 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados; y 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

En ese sentido, el ámbito de aplicación del RCP contempla dos tratamientos diferentes para los patrimonios autónomos a saber, aquellos que deberán ser integrados en la información financiera de las entidades de los diferentes niveles y sectores, y aquellos constituidos en virtud de una disposición legal los cuales serán entendidos como entidades contables públicas independientes.

Ahora bien, tal y como señala el numeral 1.2.6. de la Resolución 090, en lo relacionado con los patrimonios autónomos de remanentes, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Así las cosas, el procedimiento contable para los patrimonios autónomos de remanentes estará sujeto a la forma en que estos se hayan constituido, toda vez que, bajo el ámbito de aplicación del RCP, estos pueden ser integrados en la información financiera de la entidad que asuma el control de estos recursos o deberán actuar como entidades contables públicas independientes.

Por tal razón, el Ministerio de Salud y Protección Social revisará para cada uno de los patrimonios autónomos de remanentes que le han sido designados, la forma en la que han sido constituidos con el propósito de identificar si estos han sido constituidos a través de un mandato legal o no, para posteriormente aplicar alguno de los procedimientos contables señalados a continuación, según sea el caso:

#### 1. Patrimonios autónomos de remanentes que no son constituidos en virtud de un mandato legal

Bajo este escenario, el Ministerio integrará la información de los patrimonios autónomos de remanentes como entidad controladora de los recursos allí dispuestos, por lo que aplicará lo correspondiente a los patrimonios autónomos del Procedimiento de recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, para el registro del pago de obligaciones y la actualización de los derechos en fideicomiso.

Por lo anterior, la entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Cuando el patrimonio autónomo realice el pago de obligaciones a cargo del Ministerio, debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En cuanto a la actualización de los derechos en fideicomiso, esta se realizará con la información que suministre la sociedad fiduciaria, de tal forma que los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil -Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

## 2. Patrimonios autónomos de remanentes constituidos en virtud de un mandato legal

Este tipo de patrimonios autónomos deberán aplicar el Régimen de Contabilidad Pública como entidad contable pública independiente, por lo que les corresponde la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para efectos de la elaboración y presentación de información financiera, así como de los reportes a presentar a la CGN.

En ese sentido, cuando el Ministerio realice aportes al patrimonio autónomo de manera subsidiaria sin establecer condiciones, este debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Posteriormente, con el desembolso de los recursos el Ministerio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Así mismo, cuando el patrimonio autónomo reciba los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por otra parte, si el Ministerio realiza los aportes estableciendo condiciones para el reconocimiento de la transferencia, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por

transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta el Fondo debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida que el patrimonio autónomo cumpla con las condiciones establecidas por el Ministerio para el reconocimiento de la transferencia, el Ministerio debitará proporcionalmente la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. De igual forma, el patrimonio autónomo debitará proporcionalmente al cumplimiento de las condiciones la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, si los recursos entregados al patrimonio autónomo están destinados a cubrir obligaciones propias del Ministerio, este registrará la entrega de los recursos debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Bajo este escenario, el patrimonio autónomo registrará estos recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. El patrimonio autónomo disminuirá el saldo de estas cuentas con base en las indicaciones de pagos que deban ser realizados conforme a las instrucciones dadas por ministerio, quien tendrá que reconocer los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos.

En cuanto a los saldos negativos registrados en algunos de los patrimonios autónomos de remanentes, el Ministerio deberá realizar el análisis señalado al inicio de las conclusiones en lo relacionado con la constitución del patrimonio autónomo. Lo anterior, con el propósito de evaluar las entidades que deben asumir las obligaciones, los hechos económicos que se derivan de las obligaciones que originan los saldos negativos, y el procedimiento contable que corresponde a cada caso con base en lo desarrollado en los anteriores acápite.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100060111 DEL 02-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los aportes realizados por terceros a patrimonios autónomos constituidos por el Fondo.

Doctor  
 JULIO CESAR PINILLOS PATIÑO  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010044262, el día 20 de octubre de 2020, mediante la cual consulta en relación con la opinión negativa sobre los estados financieros por parte de la Contraloría General de la República, relacionada con el no reconocimiento de los recursos aportados por terceros, correspondientes a los convenios interadministrativos suscritos por el Fondo, los cuales fueron consignados en los patrimonios autónomos constituidos por Fonvivienda.

Lo anterior sobre la base de lo establecido en la Resolución 386 de 2018, en la que la Contraloría manifiesta no hay cumplimiento por parte de Fonvivienda, específicamente en lo establecido en el numeral 1.1.6. en el que se plantea el uso de las cuentas acreedoras de control 9308 - Recursos Administrados de Terceros y 9915 - Acreedoras de Control por Contra (DB), siendo estas subestimadas por el valor total de los recursos aportados. Además, con una presunta incidencia disciplinaria por el incumplimiento de la norma referida.

Por su parte, Fonvivienda argumenta que el objeto de los Convenios Interadministrativos suscritos es el de aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con entidades, para el cumplimiento de las funciones administrativas que les han sido asignadas. En este sentido, las partes con las cuales se han suscrito convenios han acordado contractualmente la cooperación, colaboración o prestación conjunta de servicios a cargo con el fin de lograr los fines y cometidos estatales de las partes, sin que medie una entrega de recursos en calidad de administración.

Adicionalmente, Fonvivienda asegura que aplica y registra en sus estados financieros, los requerimientos que le corresponden establecidos en la Resolución 386 de 2018, específicamente lo definido en el numeral 1.2. Fiducia Mercantil, donde se dan los lineamientos por parte del ente regulador para el tratamiento contable de los patrimonios autónomos, la cual es la única modalidad de negocio que tiene con las sociedades fiduciarias a la fecha, toda vez que no ha constituido encargos fiduciarios, por lo que el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, no es de aplicación para la Entidad.

Fonvivienda manifiesta que aplica para el reconocimiento de hechos económicos en sus estados financieros, las directrices que emite la CGN donde ha establecido que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, así como lo establecido en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, bajo el principio de esencia sobre forma, en ese sentido “A consideración de las partes que pactan los convenios referidos por el equipo auditor, la esencia económica y contractual es que no existe una administración de recursos y que la calidad dada a una de las partes como fideicomitente es una formalidad legal que no determina el tratamiento contable”.

Basados en el título trece del libro cuarto del Código Civil y el artículo 1622 del mismo, Fonvivienda reitera que no se han recibido recursos de terceros en calidad de administración, nunca ha sido la intención de las partes ni se ha establecido así contractualmente.

En lo relacionado con el uso de las cuentas de orden, Fonvivienda manifiesta que basados en la Norma de activos y pasivos contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Catálogo General de Cuentas las cuentas de orden 93 ACREEDORAS DE CONTROL, estas se registrarán para efectos de control las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan la situación financiera ni el rendimiento de la entidad.

Adicionalmente, interpretando el punto de vista del equipo auditor, el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno, donde se contempla el uso de las cuentas acreedoras de control para la entidad que actúa como fideicomitente, Fonvivienda considera que: 1) dicho numeral aplica cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad de gobierno para que esta última los administre a través de un patrimonio autónomo, lo cual no aplica porque no se han recibido recursos en administración, 2) Que Fonvivienda actúe como fideicomitente en negocios fiduciarios donde se realizan aportes de terceros es un hecho circunstancial, de mera formalidad y sujeto al cumplimiento de la normatividad expedida para tal fin, y 3) Hay

convenios con aportes de terceros, por ejemplo, el celebrado con las cajas de compensación, dónde estos tienen la calidad de fideicomitentes en el contrato de fiducia mercantil.

Por lo anterior, Fonvivienda considera que las cuentas de orden de control no se encuentran subestimadas, toda vez que da aplicación en lo que le corresponde a la Resolución 386 de 2018 de la CGN de tal forma que no hay lugar a la apertura de un proceso disciplinario por el incumplimiento de la norma referida. Adicionalmente se menciona que el movimiento y saldo de los aportes de terceros en cada uno de los patrimonios autónomos fue detallado como revelación en las notas a los estados financieros para la vigencia auditada 2019.

Con base en lo expuesto anteriormente, la entidad consulta:

“Teniendo en cuenta la respuesta suministrada por parte de FONVIVIENDA, a la Comisión Auditora, relacionada con la observación descrita en los antecedentes y que en el informe final de la CGR se configuró como hallazgo:

- Con relación a los 3 contratos interadministrativos que se anexan para evaluación de la Contaduría General de la Nación, firmados entre FONVIVIENDA y aportantes a los programas de vivienda, donde se puede apreciar entre otros, la calidad de cada una de las partes y las obligaciones contraídas, ¿Cómo debe ser el reconocimiento contable para cada uno de los contratos?
- En un escenario donde deba ser utilizada una cuenta contable de control, desde el punto de vista como ente regulador, emisor de normas de carácter financiero/contable y de su interpretación, ¿Cuál es el concepto de la CGN, en el caso de que se sustente una opinión negativa para los estados financieros, tomando como base una cuenta de control que contablemente, no genera impacto sobre la situación financiera de la entidad?”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Fondo Nacional de Vivienda (Fonvivienda) suscribió el Convenio Interadministrativo N° 012 con el Fondo Adaptación, con el objeto de “Aunar esfuerzos tendientes a beneficiar con viviendas de interés prioritario (VIP) urbanas, a hogares incorporados en el registro denominado REUNIDOS, por haber resultado afectados por eventos derivados del fenómeno de La Niña 2010-2011”.

De acuerdo con lo señalado en la cláusula segunda, relacionada con los esquemas de ejecución, “Para obtener las viviendas de interés prioritario urbanas, a que se refiere este

convenio, se utilizarán los siguientes esquemas de ejecución a través del Fideicomiso PVGII, previa instrucción de FONVIVIENDA o los órganos competentes del Fideicomiso (...)” (Subrayado fuera del texto)

El Fideicomiso PVGII mencionado en el Convenio Interadministrativo N° 012, se constituyó mediante el contrato de fiducia mercantil N° 325 cuyo objeto es “(...) la constitución de un patrimonio autónomo denominada FIDEICOMISO PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA II, por medio del cual se realizará la administración de los RECURSOS que transfiera el FIDEICOMITENTE o que, en general, se transfieran al FIDEICOMISO MATRIZ constituido (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, Fonvivienda suscribió el Convenio Interadministrativo 015 con la Financiera de Desarrollo Territorial, con el objeto de “Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros para la ejecución y seguimiento de las actividades en materia del subsidio de vivienda bajo la modalidad de mejoramiento vivienda urbana, tendientes a superar las condiciones sanitarias satisfactorias de espacio y servicios públicos de los hogares en el marco del programa de mejoramiento de vivienda Casa Digna Vida Digna (...)”

Según lo acordado en la cláusula octava de dicho convenio, los aportes se realizarán de la siguiente manera:

“i) Respecto de los recursos aportados por FONVIVIENDA, serán desembolsados de acuerdo con las condiciones establecidas en el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos N° 001 de 2019.

ii) Respecto de los recursos aportados por EL MUNICIPIO estos serán incorporados al Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos N° 001 de 2019, una vez se obtengan los registros presupuestales correspondientes, mediante documento de incorporación suscrito por FONVIVIENDA en su condición de Fideicomitente y el representante legal de la Fiduciaria Bogotá como vocera y administradora del citado contrato” (Subrayados fuera del texto).

De igual forma la cláusula novena de dicho convenio, relacionada con el instrumento fiduciario para el manejo de los recursos, estableció que “La administración y pagos de los recursos de los que hace referencia el presente documento a cargo del FONVIVIENDA se hará con cargo a los recursos del CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS N° 001 DE 2019 CELEBRADO ENTRE EL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA-FONVIVIENDA Y FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A.” (Subrayado fuera del texto).



De conformidad con lo señalado en las consideraciones de dicho convenio, el Director Ejecutivo de Fonvivienda en su condición de fideicomitente y la Fiduciaria Bogotá, suscribieron el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y pagos N° 001, cuyo objeto consiste en “La constitución de un patrimonio autónomo para el desarrollo del Programa “Casa Digna, Vida Digna” por medio del cual se realizará la administración de los recursos que transfiera el Fideicomitente o que, en general, se transfieren al Fideicomiso constituido, para la ejecución de las actividades en materia de vivienda de interés social prioritaria urbana, destinados a la atención de hogares a los que se refiera el Programa (...)” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda-Fonvivienda y las Cajas de Compensación Familiar, actuando como fideicomitentes y Fiduciaria Bogotá S.A. actuando como fiduciario, cuyo objeto es “(…) la constitución de un PATRIMONIO AUTÓNOMO denominado FIDEICOMISO-PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO PARA AHORRADORES, por medio del cual se realizará la administración de los RECURSOS FIDEICOMITIDOS y de los RECURSOS APORTADOS, que transfieran los FIDEICOMITENTES o que se transfieran por terceros al fideicomiso constituido, respectivamente para el desarrollo del PROGRAMA DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO PARA AHORRADORES-PROGRAMA VIPA (...)” (Subrayados fuera del texto)

Adicionalmente, en dicho contrato, se establece en las definiciones, así como en el numeral 6.1 del capítulo VI, que:

“6.1. LOS FIDEICOMITENTES Y BENEFICIARIOS: Son FIDEICOMITENTES y BENEFICIARIOS, el FONDO NACIONAL DE VIVIENDA-FONVIVIENDA y las Cajas de Compensación Familiar, estas últimas quienes actuarán a través de un representante designado para el efecto debiendo otorgarle todas las facultades necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en el Decreto 1432 de 2013 y en el presente contrato” (Subrayado fuera del texto)

En lo relacionado con la regulación contable, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento

contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se establece lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.”

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

## 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

### 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no

es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

#### 1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

##### 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

##### 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera del texto).

Con la Resolución 620 de 2015, la CGN incorporó el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción del grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL, establece que “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, la descripción de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS señala: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad directamente o a través de otras entidades”.

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento para el registro contable de los recursos entregados en administración, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica, y cuando dicha entrega se realiza a sociedades fiduciarias, bien se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

En ese sentido, para el caso específico de los patrimonios autónomos, el Procedimiento contempla dentro de sus numerales los registros contables que deberá realizar la entidad cuando entrega recursos en administración directamente a las sociedades fiduciarias, tal y como se puede observar en el numeral 1.2.1 patrimonios autónomos, de dicho procedimiento y en los cuales, la entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por otra parte, el numeral 1.2.5 Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad establece que hay dos roles definidos bajo esta modalidad: i) la entidad que controla los recursos que registrarán los saldos correspondientes de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y ii) la entidad que actúa como fideicomitente que llevará control en cuentas de orden debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Así las cosas, con base en la información suministrada, en los convenios interadministrativos 012 y 015, suscritos por Fonvivienda con el Fondo Adaptación y la Financiera de Desarrollo Territorial, respectivamente, se acuerda la administración de los recursos a través de los patrimonios autónomos constituidos con anterioridad por Fonvivienda, de tal forma que para estos casos, corresponde a esta última como entidad fideicomitente el registro en cuentas de orden de los recursos aportados por estas entidades de conformidad con lo establecido en el numeral 1.2.5 Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad, del Procedimiento de recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, tal y como se señaló anteriormente.

Por otra parte, en lo relacionado con el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos celebrado entre el Fondo Nacional de Vivienda-Fonvivienda y las Cajas de Compensación Familiar, teniendo en cuenta que en este caso se acordó que todas las partes actuarían como fideicomitentes frente a la fiduciaria, corresponde a Fonvivienda aplicar el Procedimiento contable de recursos entregados en administración en los términos planteados en el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos. Adicionalmente, se debe observar que, según lo establecido en el Procedimiento, cuando los recursos administrados son controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

Es preciso señalar que no corresponde a la CGN pronunciarse sobre las actuaciones o conceptos emitidos por los organismos de control, toda vez que no hace parte de las funciones asignadas por la Ley.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100061621 DEL 04-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los gastos por comisión y actualización de derechos en fideicomiso de patrimonios autónomos.

Doctor

JULIO CESAR PINILLOS PATIÑO

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010044272, el día 20 de octubre de 2020, mediante la cual consulta en relación con la opinión negativa sobre los estados financieros por parte de la Contraloría General de la República, relacionada con el reconocimiento del gasto públicos social por subsidios de vivienda asignados.

Al respecto, la Contraloría General de la Nación señala que el Fondo Nacional de Vivienda (Fonvivienda) no causó en Cuentas por Pagar las autorizaciones de giro de recursos correspondientes a los desembolsos de los subsidios familiares de vivienda del programa “Mi Casa Ya” según los oficios y planillas que fueron radicadas en la Fiduciaria del Occidente el 27 de diciembre de 2018 para que efectuara los pagos que se efectuaron en 2019 sobrestimando así las cuentas de gasto público social y el resultado del ejercicio de 2019. Según la Contraloría, esta situación se debe a que Fonvivienda para las operaciones de los patrimonios autónomos, aplica una contabilidad por el sistema de caja, que consiste en reconocer los gastos cuando efectivamente son pagados, y no aplica la contabilidad de causación o devengo.

Como respuesta al hallazgo realizado por la Contraloría, Fonvivienda argumenta que, a partir de los lineamientos contenidos en el Código de Comercio, la sociedad fiduciaria en su deber de administrar los recursos encomendados para cumplir la finalidad determinada tiene la obligación de mantener los bienes objeto de la fiducia separados de los suyos, por lo tanto contractualmente se establece mantener una total separación contable entre sus propios bienes y los que le hayan sido entregados por Fonvivienda.

Adicionalmente, Fonvivienda considera que es importante tener la claridad de las obligaciones, derechos y tipología de las partes que suscriben un negocio de fiducia mercantil, puesto que cada una de ellas deberá responder por sus propias obligaciones, es en ese sentido que el patrimonio autónomo será responsable por las obligaciones que se contraigan por el logro de la finalidad para la cual fue entregado en administración.

Por otra parte, en relación con la regulación contable, Fonvivienda manifiesta que, desde el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, el reconocimiento de un hecho económico se efectúa cuando surgen las obligaciones, que para el caso es el patrimonio autónomo quien debe garantizar las obligaciones contraídas por el mismo, en cumplimiento de la finalidad determinada.

Con base en la definición de pasivo del Marco Conceptual, Fonvivienda señala que, desde el punto de vista jurídico y esencial, las obligaciones contraídas y expuestas por el equipo auditor, han surgido de los actos propios del patrimonio autónomo, cuya liquidación se encuentra bajo su responsabilidad, por lo que no cumplen con los criterios para su reconocimiento por parte de Fonvivienda.

Al analizar los numerales 1.2.1.2.-pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria y el numeral 1.2.3. Comisiones, del procedimiento contenido en las Resoluciones 386 de 2018 y 090 de 2020, Fonvivienda concluye que: 1) Se contempla la separación contable de las partes del negocio fiduciario, donde claramente se encuentra el patrimonio autónomo. El concepto contable, entendido como el sistema de control y registro de las operaciones económicas que realiza una entidad. 2) Se denota que, dependiendo de la naturaleza, hay obligaciones a contabilizar tanto para el patrimonio autónomo, como para el fiduciario o fideicomitente y 3) que los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria en los periodos establecidos para tal fin.

Adicionalmente, como parte del análisis realizado por Fonvivienda se toman como ejemplos las conclusiones los conceptos 20192000061751 del 07-11-2019 y 20202000007943 del 04-06-2020 en los que se aborda el pago de comisiones a la fiduciaria, considerando así que, la Doctrina Contable Pública emitida por la CGN a la fecha de corte, da lineamientos que refuerzan el tratamiento contable actual aplicado por FONVIVIENDA donde, con la información suministrada por parte de la sociedad fiduciaria, en las fechas pactadas, se actualizan los derechos reconocidos como activos en los estados financieros de FONVIVIENDA, reconociendo simultáneamente el efecto en el resultado de la gestión realizada.

Por lo expuesto anteriormente, la entidad consulta:



- ¿FONVIVIENDA debe reconocer en sus estados financieros los pasivos con contrapartida en el gasto, de los subsidios asignados, cuyos recursos son administrados por medio de un contrato de fiducia mercantil-Patrimonios autónomos?
- Cuando la CGN en el Concepto No. 20202000007943 DEL 04-06-2020, establece que: “en los casos en los que las comisiones sean descontadas directamente de los recursos entregados en administración, la entidad identifique la parte correspondiente al pago de comisiones y realice el reconocimiento en las cuentas que corresponda”, ¿Se está determinando un tratamiento contable distinto al incluido en el procedimiento de la Resolución 090 de 2020 para la actualización de los derechos fiduciarios y distinto a doctrina contable emitida?, ¿Las comisiones pagadas a las sociedades fiduciarias con recursos del Patrimonio Autónomo, deben ser reconocidas por el fideicomitente o entidad que controla los recursos, en la cuenta 5802-Comisiones? ¿Cuál es el tratamiento que se debe aplicar para este tipo de hecho económico?
- Para la actualización del derecho en fideicomiso, ¿El saldo de la cuenta 192603 -Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” debe ser actualizado/conciliado con el saldo contable registrado en la cuenta patrimonial 3 (patrimonio líquido) del patrimonio autónomo? Asemajándose a la medición posterior de las inversiones en controladas (Método de participación patrimonial).

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la fiducia mercantil, el Decreto 410 de 1971 por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

“Artículo 1226. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

(...)

Artículo 1227. Los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario y sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida.

(...)

Artículo 1233. Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual incorpora el devengo como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente forma:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera de texto).

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se establece lo siguiente:

“(…) Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

(...)

## 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

### 1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

#### 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuirán las cuentas de orden, para lo cual se debitará la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

#### 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad

fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

### 1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES o la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-

GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En lo relacionado con la fiducia mercantil, según el Código de Comercio, este tipo de fiducia es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario y, dado que los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario, se constituye un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.

Es decir, la celebración de un contrato de fiducia mercantil implica como aspecto esencial la transferencia de bienes con los cuales solo se podrán garantizar las obligaciones contraídas en cumplimiento de una finalidad determinada, y que deriva en el surgimiento de un patrimonio autónomo deslindado del resto del activo del fiduciario. En ese sentido, los patrimonios autónomos constituidos bajo la figura de fiducia mercantil pueden adquirir o cubrir obligaciones siempre que estén asociadas al objeto con el que se crearon.

Con base en lo anterior, se entiende que con la constitución de una fiducia mercantil en la que existe un patrimonio autónomo, este último puede adquirir obligaciones propias en desarrollo de su finalidad, sin embargo, también puede destinar los recursos para el pago de obligaciones reconocidas por la entidad fideicomitente si así se pacta contractualmente.

En línea con lo anterior, el Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno con la Resolución 386 de 2018 y modificado con la Resolución 090 de 2020, establece dentro de sus numerales, entre otros temas, los registros contables que deberá realizar la entidad que entrega recursos en administración a través de patrimonios autónomos cuando hay pagos de obligaciones a cargo de la entidad, actualizaciones de los derechos en fideicomiso en los

que se incluyen las obligaciones propias de los patrimonios autónomos, y el pago de comisiones cobradas por las fiduciarias cuando son asumidas por la entidad.

En ese sentido, el numeral 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria, establece que el registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por otra parte, el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, establece que los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria, lo anterior en el entendido que esta última, como administradora de los recursos, es quien tiene la información completa sobre los pagos y transacciones que se realizan desde sus cuentas, incluyendo las obligaciones propias del patrimonio autónomo.

Por lo anterior, dicho numeral establece que, los menores valores del derecho en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

De igual forma, en cuanto al pago de comisiones cobradas por la fiduciaria, si estas son asumidas directamente por la entidad, se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En los casos que contractualmente se pacte que las comisiones sean descontadas directamente por la fiduciaria, se entenderá que estas hacen parte de la actualización de los derechos fiduciarios. Lo anterior no obsta, de que en los casos en los que las comisiones sean descontadas directamente de los recursos entregados en administración, la entidad identifique la parte correspondiente al pago de comisiones y realice el reconocimiento en

las cuentas que corresponda.

Con base en el desarrollo de los casos mencionados anteriormente, es importante resaltar que, dada la naturaleza de los negocios fiduciarios constituidos a través de fiducia mercantil, existen operaciones diversas que no posibilitan que los hechos económicos realizados en los patrimonios autónomos sean registrados línea a línea en la entidad fideicomitente, toda vez que ellos pueden conllevar el registro de cuentas contables distintas.

De tal forma que el reconocimiento de obligaciones y disminuciones de los derechos en fideicomiso dependen de los hechos económicos que surjan en el patrimonio autónomo, el propósito y los acuerdos contractuales con los que se constituya el mismo, por lo que los conceptos emitidos sobre el tema pueden presentar contextos diferentes que conlleven al desarrollo de procedimientos específicos para cada caso, sin que por ello se omita la aplicación del Procedimiento establecido por la Resolución 386 de 2018 modificado por la Resolución 090 de 2020.

En todos los casos, el Procedimiento define el tratamiento contable que debe observar la entidad para el reconocimiento de estos hechos, de tal forma que se integren y se incorporen dentro de la información financiera de la entidad fideicomitente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100063531 DEL 10-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del software desarrollado a la medida por la Sociedad INFOTIC S.A. para la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL

Mayor General (RA)  
LEONARDO PINTO MORALES  
Director General  
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042102, el día 05 de octubre de 2020, mediante la cual consulta lo siguiente:

“En los años 2016 y 2017 la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL suscribió tres contratos con la SOCIEDAD INFOTIC S.A. cuyo objeto es contratar un desarrollo integral en tecnología, información y comunicaciones TIC, que abarque el desarrollo, implementación y puesta en funcionamiento de la primera, segunda y tercera fase del nuevo sistema misional.

En lo ejecutado del contrato a 2019, CREMIL reconoció como intangible en el año 2016 lo correspondiente a las licencias adquiridas por valor de \$325 millones, y en adelante todos los pagos efectuados a INFOTIC se han reconocido como un gasto.

(...)

En el manual de políticas contables de la entidad establece lo siguiente en su numeral 12.3 Reconocimiento:

(...) Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente:

a) Su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;



- b) Su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo;
- c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;
- d) Su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible;
- e) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo;
- f) La forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a CREMIL en caso de que vaya a utilizarse internamente. (...)

Por lo anterior, CREMIL verificó y determinó que al ejecutar los contratos suscritos, puede demostrar cada uno de estos aspectos. Por lo que se evidencia un error en el reconocimiento contable. Cabe aclarar que en el proceso de convergencia no se realizó ningún ajuste. En el estado de situación financiera de apertura –ESFA solo se reconoció lo correspondiente a las licencias recibidas en el 2016.

Así mismo, (...) se calcula la materialidad conforme al numeral 9.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTE CONTABLES (5%) del Régimen de Contabilidad Pública para los años 2016 y 2017, y 2.5.1 Materialidad o Importancia Relativa (2%) del manual de políticas contables de la entidad para los años 2018 y 2019: (...)

Por lo expuesto, respetuosamente le solicito se conceptúe sobre lo siguiente:

- Es procedente la corrección del error en el reconocimiento de este intangible en el año 2020?
- En virtud de la materialidad, se amerita la reexpresión de los estados financieros?"

Mediante comunicación telefónica, el día 30 de noviembre de 2020, se aclaró que CREMIL contrató el desarrollo del software a la medida de la entidad.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Contrato Interadministrativo No. 289 de 2016, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad INFOTIC S.A., señala:

“CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO: Contratar el desarrollo, implementación y puesta en funcionamiento de la primera fase del nuevo sistema misional, específicamente para los

componentes de GESTIÓN JURIDICA (Procedimientos Conciliación y Trámite de cumplimiento de sentencias) y Componente RECONOCIMIENTO DE ASIGNACIÓN DE RETIRO Y SUSTITUCIÓN PENSIONAL (Procedimientos Reconocimiento de asignación de retiro y Reconocimiento de la sustitución de asignación de retiro), de conformidad con las especificaciones técnicas de obligatorio cumplimiento establecidas como producto de la ejecución del Convenio Interadministrativo No. 188 de 2015 suscrito entre la CAJA y CODALTEC para los procedimientos y componentes antes mencionados específicamente en los siguientes "ESPECIFICACIÓN DE REQUERIMIENTOS. CONSULTORÍA EN PROCESOS Y REGLAS DE NEGOCIO. ESPECIFICACIÓN TÉCNICA - REGLAS DE NEGOCIO Y MÓDULO DE SEGURIDAD". (...)

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA (...)

LICENCIAMIENTO: El contratista deberá hacer entrega de las siguientes licencias y cantidades;

DESCRIPCIÓN	CANTIDAD
Bizagi BPM User Perpetual License	150
Bizagi BPM User Perpetual (Mantenimiento Anual)	1

Por otra parte el contratista se compromete a ejecutar el Contrato Interadministrativo cumpliendo con los siguientes fases y entregables,

Fases/Actividades	Entregables
Inicio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acta de Constitución de Proyecto</li> <li>Perfeccionamiento del equipo de proyecto</li> <li>Socialización del Proyecto (Kick Off)</li> </ul>
Planificación	Plan de Gestión del Proyecto
Ejecución	
Análisis de requerimientos	Documento de Requerimientos
Alistamiento de la herramienta tecnológica	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manual de Instalación</li> <li>Documento de Creación de ambientes: Desarrollo, Capacitación y Pruebas, Producción</li> <li>Manual de Configuración</li> <li>Manual de Parametrización</li> </ul>
Diseño de los procesos de negocio	Documento de Diseño
Verificación de prototipos	Documento de Aprobación de Prototipos

Modelamiento de la información y las reglas de negocio	Documento con los Diagramas de Proceso
Ejecución de pruebas unitarias de las actividades por proceso	Interno
Ejecución pruebas punta a punta de las actividades de los procesos	Interno
Diseño del plan de capacitación, plan de pruebas y plan para entrada a producción con usuarios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan de Capacitación</li> <li>• Plan de Pruebas (por usuarios)</li> <li>• Plan de Entrada en Producción</li> </ul>
Ejecución del Plan de Capacitación Técnica y Funcional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manual de Usuario</li> <li>• Listas de Asistencia</li> <li>• Evaluación de los Capacitados</li> </ul>
Ejecución del Plan de Pruebas	Documento de ejecución del plan de pruebas Documento de aprobación de pruebas
Ejecución del Plan para la Puesta en Producción	Producto en Producción Inicio de producción
Acompañamiento en producción para estabilización	Producto instalado en producción Acompañamiento para estabilización
Seguimiento y control	<p>Dentro de los entregables de seguimiento y control se encuentran:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actas de los comités de seguimiento</li> <li>• Informes Mensuales de Avance</li> <li>• Solicitudes de controles de cambio</li> <li>• Controles de Cambio aprobados</li> </ul> <p>Se propone un comité operativo de seguimiento semanal y un comité ejecutivo de seguimiento mensual.</p>
Cierre	Acta de cierre.

(...)

Así mismo el Contratista deberá garantizar lo siguiente;

Garantizar durante el tiempo de seis (6) meses, el cual se prestara el servicio de soporte en e uso de la herramienta y los procesos implementados y mantenimiento por corrección de errores. (...)

CLAUSULA SEXTA-OBLIGACIONES GENERALES DE LA CAJA; Para el desarrollo del presente contrato Interadministrativo es necesario que CREMIL cumpla con los siguientes aspectos: Para el desarrollo del contrato interadministrativo es necesario que CREMIL cumpla con los siguientes aspectos: a) Intercambiar información y documentación de interés para el Contratista en el marco y desarrollo del proyecto., b) Aportar los recursos humanos, físicos y tecnológicos requeridos para el desarrollo del objeto del Contrato Interadministrativo, específicamente los siguientes perfiles; 1) Responsable del sistema de gestión integral., 2) Líder funcional del proceso y del procedimiento., 3) líder técnico del proceso y del procedimiento., c) A partir de los documentos generados en el convenio interadministrativo No. 188 de 2015, particularmente el denominado “ANÁLISIS DE LA INFRAESTRUCTURA TECNOLÓGICA”, CREMIL deberá disponer de un data center en el cual se cuente con la infraestructura computacional en materia de hardware (servidores), que corresponda con las recomendaciones allí planteadas., d) Asignar los profesionales que se requieran para el apoyo a la Supervisión y acompañamiento al contratista en la ejecución del presente contrato interadministrativo correspondiente a los procedimientos de los Componentes de GESTIÓN JURÍDICA 2) y RECONOCIMIENTO ASIGNACIÓN DE RETIRO Y SUSTITUCIÓN PENSIONAL (2) descritos en el objeto del presente estudio previo., e) Participar activamente en el desarrollo de las actividades acordadas y en las revisiones y ajustes requeridos., f) Asistir, coordinar y realizar las reuniones que fueren necesarias para la ejecución y el seguimiento del Contrato Interadministrativo que se suscriba con ocasión al presente estudio previo., g) Proporcionará toda la infraestructura requerida para el desarrollo del proyecto., h) Asignará un espacio destinado al proyecto con puestos de trabajo para los consultores y en el cual se puedan realizar los talleres y las reuniones requeridas.”

Por su parte, el Contrato Interadministrativo No. 175 de 2017, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad INFOTIC S.A., señala:

“CLAUSULA PRIMERA. -OBJETO Contratar una solución integral en Tecnología información y comunicaciones TIC, que abarque: (i) El desarrollo, implementación y puesta en funcionamiento de la segunda fase del sistema misional, específicamente para los componentes y procesos Gestión Jurídica y Reconocimiento de Asignación de Retiro, Sustitución Pensional, y Generador de Trámites, (ii) Novedades (Preliquidador) de Nomina, Otras Liquidaciones, Aplicación de la doceava prima de navidad, Generador de número de Resolución, Cargue, Depuración embargo, Consultas y Reportes consolidados, y (iii) La implementación y el licenciamiento de la solución de CRM (Fase 1 denominada Escritorio único) que debe integrarse al nuevo sistema misional para apoyar específicamente al Componente de ATENCIÓN AL USUARIO, todo ello conforme a las especificaciones técnicas establecidas en el Anexo 2 del estudio previo que hace parte integral del presente documento, y los demás bienes y servicios que requiera la entidad y que acuerden las partes

durante la ejecución del contrato de cara al cumplimiento de la iniciativa cero papel y demás estrategias del gobierno en línea,

CLAUSULA SEGUNDA-ALCALCE DEL OBJETO: Durante la ejecución del contrato el Contratista deberá contemplar el siguiente alcance: A) Para cada proceso a ser automatizado: (...) 1) Analizar los requerimientos de negocio identificando su pertinencia para cubrir los procesos establecidos en el alcance. 2) Diseñar los procesos de negocio conforme a los requerimientos establecidos. 3) Afinar el modelo técnico. 4) Modelar la información detallada a través de los procesos estableciendo la regla de negocio. 5) Realizar pruebas internas de las actividades de los procesos. 6) Desarrollar plan de capacitación, pruebas y entrada a producción con usuarios. 7) Realizar la capacitación. 8) Realizar la puesta en producción. 9) Acompañamiento en la puesta en producción para su estabilización. B) Para los componentes del sistema de información: (...) 1) analizar los requerimientos de negocio identificando su pertinencia para cubrir los requerimientos de los procesos establecidos en el alcance. 2) Diseñar los componentes de software conforme a los requerimientos establecidos. 3) Desarrollar los componentes de software conforme a los requerimientos y al diseño establecido. 4) Realizar pruebas internas de los componentes de software desarrollados. 5) Desarrollar plan de capacitación, pruebas y entrada a producción con usuarios. 6) realizar la capacitación. 7) Realizar la puesta en producción. 8) Acompañamiento en la puesta en producción para su estabilización.”

Adicionalmente, el Contrato Interadministrativo No. 316 de 2017, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad INFOTIC S.A., establece:

“CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO Contratar la fase 3 de la solución integral en Tecnología, información y comunicaciones TIC, que abarque: (i) El desarrollo, implementación y puesta en funcionamiento de la tercera fase del sistema misional, específicamente para los componentes y procedimientos de la Subdirección de Prestaciones Sociales: Acreditación y restablecimiento del derecho cuando cumplen 18 años, Actualización de documentación para acreditar el derecho, Acreditación y restablecimiento del derecho suspensiones masivas, Pago de estudiantes suspendidos, Reajuste asignación de retiro o sustitución, Modificación de información personal del expediente y partidas, componentes del sistema de información (Liquidación de la nómina y sus productos), (ii) Fase 2 de la implementación de la solución Oracle Right Now de CRM (Atención al usuario) y (iii) la implementación para la automatización del proceso de Bienes Inmuebles todo ello conforme a las especificaciones técnicas establecidas en el Anexo 2, 3 y 4.

CLAUSULA SEGUNDA.- ALCALCE DEL OBJETO: Durante la ejecución del contrato el Contratista deberá contemplar el siguiente alcance para cada proceso y/o procedimiento incluidos en los anexos 2,3 y 4: 1. Analizar los requerimientos de negocio identificando su

pertinencia para cubrir los procesos establecidos en el alcance. 2. Alistar la herramienta tecnológica para el diseño y modelado de los procesos. 3. Diseñar los procesos de negocio conforme a los requerimientos establecidos. 4. Verificar prototipos. 5. Modelar la información detallada a través de los procesos estableciendo la regla de negocio. 6. Realizar las pruebas unitarias de las actividades por proceso. 7. Realizar pruebas punta a punta de las actividades de los procesos. 8. Desarrollar plan de capacitación, pruebas y entrada a producción con usuarios. 9. Realizar la capacitación técnica y funcional. 10. Realizar la puesta en producción. 11. Acompañamiento en la puesta en producción para su estabilización. Igualmente, debe cubrir las implementaciones que surjan como resultado de la integración de las funcionalidades establecidas en las fases 1 y 2 con los desarrollos de la fase 3.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, sobre la característica cualitativa de la información financiera relevancia, establece:

#### “4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.”

Adicionalmente, define un activo como sigue:

#### “6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre los activos intangibles, establece:

## “15. ACTIVOS INTANGIBLES

### 15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.



## 15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

### 15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización. (...)

### 15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre la corrección de errores, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indican:

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, un activo intangible se puede reconocer si y solo si se cumplen los siguientes cuatro requisitos: i) es identificable, es decir, se puede separar de la entidad mediante su venta, arriendo, intercambio o transferencia de manera individual o conjunta con otros activos, o cuando surja de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales; ii) es controlado por la entidad, es decir, la entidad define su uso, disposición o la manera en la que se obtienen los beneficios económicos o el potencial de servicio y puede restringir el acceso de otras entidades a los mismos; iii) es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio mediante su uso para la producción de otros activos o la prestación de servicios, rendimientos diferentes a su uso, disminución de costos o gastos o la mejora de la prestación de los servicios; y iv) es medible fiablemente, es decir, existen transacciones asociadas al activo que permiten asignarle un valor fiable. Estos activos se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Por lo tanto, y en el entendido que la Entidad contrató a la Sociedad INFOTIC S.A. para el desarrollo de un software a la medida, este se reconocerá y clasificará como un activo intangible adquirido, siempre y cuando se cumplan los criterios de reconocimiento señalados.

Los activos intangibles adquiridos son aquellos bienes que la Entidad obtiene a través de la contratación de un tercero, ya sea mediante una compra, un acuerdo de concesión, una permuta o una transacción sin contraprestación. En la adquisición de un activo intangible, los riesgos asociados a su desarrollo se encuentran en cabeza del proveedor y no son asumidos por la entidad contratante.

Así las cosas, si el software desarrollado por la Sociedad INFOTIC S.A. cumple con los criterios de reconocimiento de activo intangible, la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares deberá incorporarlo en su información financiera en la subcuenta 197008-Softwares de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. Por su parte, la adquisición del derecho de uso de las 150 licencias Bizagi BPM como parte de la ejecución de los contratos e insumo para el desarrollo del software a la medida de la Entidad, se reconoce de forma separada en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

El valor por el cual se incorporará el bien, será por el costo de adquisición e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Por lo que, compete a la Entidad

identificar de las actividades pactadas en cada una de las fases o contratos cuáles hacen parte del costo y cuáles no.

Los desembolsos incurridos con posterioridad que amplían la capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o reducen significativamente los costos, son adiciones y mejores que se llevarán como un mayor valor del activo intangible. Mientras que, desembolsos que conservan la capacidad productiva del bien, tales como el mantenimiento, las actividades de capacitación, publicidad y actividades de promoción, se reconocerán como gasto del periodo en el cual se incurran.

### **PREGUNTA 1 - ¿Es procedente la corrección del error en el reconocimiento de este intangible en el año 2020?**

Si el software desarrollado a la medida por la Sociedad INFONTIC S.A. cumple los criterios de reconocimiento como activo intangible y este no fue incorporado en el estado de situación financiera, se deberá corregir el error en los términos establecidos en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así pues, tomando en cuenta que el software se adquirió en periodos anteriores y que a la fecha está siendo usado por la Entidad, se deberá incorporar afectando la subcuenta 197008-Softwares de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y la subcuenta 197508-Softwares de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), como contrapartida utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. También afectará la subcuenta 197607-Softwares de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), si efectuada la evaluación de indicios de deterioro el bien ha sufrido pérdidas por deterioro.

Si el error es considerado material, de acuerdo a la política de materialidad de la Entidad, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

### **Pregunta 2- En virtud de la materialidad, se amerita la reexpresión de los estados financieros?**

De acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la Entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo que es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo; y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

De esta manera, si fruto del análisis realizado por la Entidad y de conformidad a la política de materialidad establecida en el Manual de Políticas Contables, el error es considerado material, le corresponde a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares realizar la reexpresión de los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100063591 DEL 10-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de la conmutación pensional

Doctora  
MARIA SORAYDA MOSQUERA MOSQUERA  
Profesional Financiero I-Dirección de Contabilidad  
Empresas Municipales de Cali -EMCALI  
Santiago de Cali-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010051522, el día 23 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta si la CGN ha expedido un procedimiento para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con conmutación pensional en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, específicamente cuál sería el tratamiento contable de la diferencia por mayor o menor valor que pueda generarse en la cuenta de Ganancias o Pérdidas por Beneficios posempleo presentada en el ORI.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 39 de la Ley 1151 de 2007, “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010”, señala: “Normalización de Pasivos Pensionales. Los mecanismos de normalización de pasivos pensionales previstos en las Leyes 550 de 1999 y 1116 de 2006 y desarrollados por el Gobierno Nacional mediante decretos reglamentarios, podrán ser implementados de manera voluntaria por todos los empleadores públicos y privados que tengan a su cargo pasivos pensionales.”

el [Decreto Nacional 1270 de 2009](#), “[Por el cual se reglamentan el parágrafo 1° del artículo 34 y el artículo 38 de la Ley 1116 de 2006 y el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007](#)” dispuso: “ (...) Artículo 2°. Normalización pensional voluntaria. Los empleadores públicos y

privados de todo orden y naturaleza podrán aplicar los mecanismos de normalización pensional de manera voluntaria.

Para estos efectos se entiende que procede la normalización pensional en todo evento en que el empleador que tenga pasivos pensionales a su cargo quiera garantizar o realizar el pago de dichos pasivos mediante los mecanismos de normalización previstos en las normas vigentes.

Artículo 3°. Mecanismos de normalización pensional. Para los efectos de la Ley 1116 de 2006 y 1151 de 2007, los mecanismos de normalización de pasivos pensionales serán los establecidos por el Gobierno Nacional mediante las disposiciones reglamentarias de la Ley 550 de 1999 y aquellas que las adicionen, complementen o sustituyan.

Parágrafo. La normalización de obligaciones pensionales a cargo de personas naturales deberá realizarse siempre mediante la conmutación a través del Instituto de Seguros Sociales o con una Compañía Aseguradora, sin que sea necesaria autorización del Ministerio de la Protección Social.”

En relación con la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del Público, incorporadas al RCP mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, especialmente con la Resolución 426 de 2019, en relación con la Norma de Beneficios a los Empleados-Beneficios posempleo, señala:

“26. Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la empresa reclasificará los saldos acumulados en el patrimonio, relacionados con las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores. Adicionalmente, la empresa reclasificará los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, atendiendo la nueva destinación de los mismos.”

Por su parte, el CGC aprobado por la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala en relación con las siguientes cuentas:

“1904- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral.

## DINÁMICA

(...)

## SE ACREDITA CON:

(...)

4- El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios posempleo."

## "2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

(...)

4- El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

(...)"

## "3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones del pasivo por beneficios posempleo, originadas por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales, y del plan de activos para beneficios posempleo, por las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El mayor valor del cálculo actuarial por beneficios posempleo.
- 2- El menor valor del plan de activos para beneficios posempleo por las pérdidas que generen los activos del plan.
- 3- El valor de los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 4- El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide completamente la obligación por beneficios posempleo.



SE ACREDITA CON:

- 1- El menor valor del cálculo actuarial por beneficios posempleo.
- 2- El mayor valor del plan de activos para beneficios posempleo por las ganancias que generen los activos del plan.
- 3- El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide completamente la obligación por beneficios posempleo.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

y a las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, dichos saldos En relación con el procedimiento contable para el registro de las operaciones derivadas de la conmutación pensional, nos permitimos señalar que si bien la CGN no ha expedido procedimiento sobre el tema, la Norma de Beneficios posempleo señala que las Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el caso de la liquidación final de los saldos acumulados en el patrimonio, correspondientes a las ganancias o pérdidas actuariales deben reclasificarse al resultado de ejercicios anteriores, para lo cual, el saldo que presenten las subcuentas de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO se cancelarán contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, al realizar la conmutación pensional, la empresa cancelará los saldos de las cuentas que venía utilizando para el registro de las diferentes operaciones relacionadas con el pasivo pensional, esto es, para aquellas que presentan los cálculos actuariales realizará un débito a la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales con crédito a la subcuenta 251401-pensiones de jubilación patronales; débito a la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones con crédito a la subcuenta 251406 -Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos; débito a la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones con crédito a la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

De otra parte, en relación con la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en donde se reconocen los recursos utilizados para el pago de las obligaciones pensionales, dicha cuenta disminuirá con el pago de las obligaciones pensionales objeto de la conmutación pensional y si posteriormente aún presenta saldo, este se reclasificará a la cuenta de activo que corresponda; en caso contrario, esto es que el valor disponible en la cuenta del Plan de activos, resulte inferior al valor del pasivo conmutado, la Empresa dispondrá de los recursos que permitan cubrir la totalidad de las obligaciones pensionales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065581 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de convenios o contratos interadministrativos de cooperación o asociación.

Doctor  
 LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Educación Nacional  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010048722, el día 06 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“El Ministerio de Educación Nacional - MEN, en cumplimiento de su cometido estatal, suscribe convenios interadministrativos, de cooperación y de asociación con entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y organismos internacionales, para la ejecución de proyectos donde se establece la transferencia de recursos.

El grupo de Contabilidad de la Subdirección de Gestión Financiera, con el fin de efectuar un seguimiento adecuado de los recursos girados por el MEN, en el marco de los convenios mencionados en el párrafo anterior, solicita a los supervisores de estos convenios el envío periódico de los informes de ejecución financiera con el fin de registrarlos como recursos entregados en administración en la contabilidad y así, garantizar que los Estados Financieros del MEN reflejen su realidad financiera y económica.

No obstante, algunos supervisores no cumplen con el envío de los informes de ejecución financiera, argumentando que los convenios a su cargo no cumplen con las características o condiciones para ser considerados como recursos entregados en administración.

Por lo anterior, solicitamos su colaboración para responder los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuáles son las características o condiciones que debe cumplir un convenio, ya sea de cooperación, asociación o interadministrativo, para que sea reconocido como recursos entregados en administración?

2. ¿Si los aportes que realiza el MEN, en alguno de los convenios que suscribe, se efectúan en especie, estos aportes pueden registrarse como recursos entregados en administración?”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En ese sentido, el Marco Conceptual, define las características fundamentales de la información como aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estableciendo entre ellas la representación fiel, la cual señala que “La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)”

Adicionalmente, en lo relacionado con los principios de contabilidad pública definidos en el numeral 5 del Marco Conceptual, estos representan las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable que se aplican para el cumplimiento de las características cualitativas de la información. Dentro de estos principios, se encuentra el de esencia sobre forma, el cual señala que “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 6.1 del Marco Conceptual establece la definición de los elementos de los estados financieros, señalando:

### “6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,

c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

55. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

71. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con

contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros” (Subrayados fuera del texto).

De igual forma, el numeral 6.2. del Marco Conceptual establece los criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, y al respecto señala:

#### “6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se

reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se establece lo siguiente:

“(…) Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

(…)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(…)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(…)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la entrega de bienes se efectúe con el propósito de venderlos y la entidad que



administra realice la venta y recaude los recursos de la misma, la entidad que controla los bienes debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido en la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido, así como la depreciación, la amortización y el deterioro, acumulados, cuando haya lugar. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la Norma de inventarios.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el propósito de cumplir con la característica fundamental de esencia sobre forma, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

En ese sentido, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio o contrato interadministrativo de asociación o cooperación, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio, considerando lo siguiente:

1. Tratamiento contable de los convenios o contratos en los que se transfiere el control de los recursos

Es cuando se trata de acuerdos mediante los que el Ministerio, entrega recursos a una entidad para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la

entidad que administra, sin exigir contraprestación directa alguna, cediendo así el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Ministerio y a la entidad que recibe los recursos, realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### 1.1. Transferencia de recursos no condicionadas

En este caso, si el Ministerio realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES.

Con el giro de los recursos, el Ministerio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### 1.2. Transferencia de recursos condicionadas

En este caso, la entidad que recibe los recursos solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por el Ministerio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Ministerio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Ministerio, en el momento en que ordena el traslado de los recursos, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS según corresponda, y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, según sea el caso.

Con el giro de los recursos, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR según sea el caso, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la entidad que recibe los recursos, el Ministerio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES según corresponda, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

## 2. Tratamiento contable de los convenios o contratos en los que no se transfiere el control de los recursos

En ese escenario, existe un administrador del proyecto el cual es una persona al servicio de la entidad estatal que funge como titular del proyecto, ya que esta última se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto administre el proyecto. En este orden de ideas, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales la entidad estatal mantiene la titularidad del proyecto y de los recursos destinados para su ejecución, mientras que el tercero sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, el procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Cuando el Ministerio entregue recursos en administración a otras entidades, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR

PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Cuando la entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Ministerio debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Ministerio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Ministerio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El Ministerio registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES. Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071341 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de activos, pasivos ingresos, costos y gastos en recursos entregados en administración a través de encargos fiduciarios.

Doctor  
 JULIO CESAR PINILLOS PATIÑO  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010049382, el día 10 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y La Resolución No. 00070 de 28 octubre de 2019 expedida por la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los siguientes términos:

“Cuando el Procedimiento contable establece que la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria, ¿Deben ser reconocidas las obligaciones, línea a línea, concepto por concepto, tercero por tercero, en la contabilidad de la entidad que controla los recursos? ¿Cuál será el insumo para el registro contable por parte del Fideicomitente toda vez que la totalidad de los soportes están en la Sociedad Fiduciaria?

2.1 La Resolución 070 de 2019 emitida por la DIAN establece la obligación de la sociedad fiduciaria de reportar a la DIAN los medios magnéticos; ¿significa entonces que el fiduciante no deberá registrar el gasto y retenciones en su contabilidad, toda vez que esta información es reconocida por la Sociedad fiduciaria en los estados financieros del encargo fiduciario y por tanto reportada a la DIAN?

2.2. ¿Cuándo la sociedad fiduciaria es quien realiza el pago y practica la retención en la fuente, el fideicomitente o fiduciante debe registrar en sus estados financieros el derecho que tiene en la sociedad fiduciaria, el cual se va actualizando de acuerdo a lo informado por la sociedad fiduciaria en sus informes mensuales?

2.3. ¿Cuál sería la dinámica contable para el reconocimiento de impuestos, rete-garantías, retenciones en la fuente, generados por las operaciones de un encargo fiduciario; si la sociedad fiduciaria es quien practica las retenciones y efectúa los pagos?”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estableció en su artículo 4 las funciones de la CGN, dentro de las cuales se menciona “...i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)”.

Por otra parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, se modificó la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en la cual se establece lo siguiente:

“(...) Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

(...)

### 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos

en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

#### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

Para la fiducia inmobiliaria, aplicará el procedimiento contable de la fiducia de administración y pagos o de la fiducia de inversión, teniendo en cuenta que este negocio tiene como finalidad la administración de recursos afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario.

(...)

#### 1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

##### 1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario, o la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR cuando los recursos entregados en

administración se originen en préstamos concedidos a la entidad.

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta Encargos fiduciarios de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Así mismo, señala que la entrega de dichos recursos puede hacerse a sociedades fiduciarias mediante encargos fiduciarios los cuales se caracterizan porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos, por tal razón, la entidad que controla los recursos registrará línea a línea los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

En ese sentido, el Procedimiento señala que cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, con la información reportada por la sociedad fiduciaria la entidad reconocerá las obligaciones debitando las subcuentas de las cuentas de activos adquiridos



o de gastos incurridos que representen la naturaleza de la transacción y acreditando las subcuentas de las cuentas del pasivo que identifiquen las obligaciones y, adicionalmente, para las obligaciones tributarias acreditará las subcuentas que correspondan de las cuentas 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS o 2445-IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO-IVA.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así las cosas, corresponde al Ministerio establecer los controles y acuerdos con la sociedad fiduciaria, para que exista el flujo de información y demás elementos necesarios que permitan el reconocimiento de los hechos económicos asociados al encargo fiduciario.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100068661 DEL 23-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Transferencia de recursos a título de aportes al Fondo Nacional del Café (FNC) y al Fondo de Estabilización de Precios del Café (FEPC), administrados por la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia.

Doctora  
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ  
Coordinadora del Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010050622, el día 17 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Nos dirigimos a Ustedes, con el fin de solicitar, dentro de la órbita de sus competencias legales, se sirvan emitir concepto contable, acerca de la naturaleza y registro contable a efectuar con las transferencias realizadas a título de aporte por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) mediante Resoluciones 493 de 2018 y 438 de 2019 al Fondo Nacional del Café y al Fondo de Estabilización de Precios del Café, respectivamente, como punto de inflexión, en cuanto al momento en que deben darse por ejecutados dichos recursos, para determinar la aplicación o no de lo dispuesto en los artículos 2º de cada una de las resoluciones, en cuanto al seguimiento y control que debe hacerse a dichos recursos y de las actividades elegibles de gasto, por parte de la Subdirección Financiera y la Dirección de Cadenas Agrícolas y Forestales de este Ministerio; así como, de la Resolución 355 de 2015 que se cita en el Parágrafo único de dichos artículos.

Para el efecto, se considera relevante realizar una revisión previa de los siguientes antecedentes y consideraciones:

1. Mediante Resolución 493 de 2018 el MADR ordenó en el artículo 1º “Transferir en un único desembolso la suma de NOVENTA Y CINCO MIL QUI-NIENTOS MILLONES DE PESOS

(**\$95.500.000.000**) Moneda corriente, del presupuesto del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural como aporte al Fondo Nacional del Café, para atender posibles mecanismos de estabilización de precios del café que se creen por ley.” (Negrita y cursiva fuera de texto)

2. Este artículo tiene como soporte el hecho que, “[...] teniendo en cuenta la volatilidad del precio internacional, las condiciones técnicas antes mencionada y que existe la suma de **NOVENTA Y CINCO MIL QUINIENTO MILLONES** de pesos (**\$95.500.000.000**) que no será utilizados para el programa IGEC, presentó al Comité Nacional de Cafeteros la necesidad de contar con estos recursos del Gobierno Nacional, mediante un aporte al Fondo Nacional del Café para viabilizar solamente los mecanismos de estabilización que se creen por ley y permitan proteger el ingreso de los productores. [...]” (Negrita y cursiva fuera de texto)

3. Mediante Resolución 493 de 2019 el MADR ordenó en el artículo 1º “Transferir en un único desembolso la suma de **CIENTO OCHO MIL MILLONES DE PESOS (\$108.000.000.000)** Moneda Corriente, del Presupuesto del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, como aporte del Fondo de Estabilización de Precios del Café -FEPC-, para atender los mecanismos necesarios para contribuir a estabilizar el ingreso de los productores de café colombiano.” (Negrita y cursiva fuera de texto)

4. Lo ordenado en el citado artículo tuvo como asidero no menos evidente que, de acuerdo con el comportamiento interno del precio del café a lo largo de 2019, no se presentara el “[...] agotamiento de los recursos del programa IGEC 2019, razón por la cual la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia solicitó al Comité Nacional de Cafeteros, como órgano de dirección del Fondo de Estabilización de Precios del Café, requerir al Gobierno Nacional la transferencia de los recursos del Presupuesto General de la Nación en cuantía de **\$108.000.000.000**, no requeridos para el IGEC 2019 II, como fuente de financiación del Fondo de Estabilización de Precios del Café, con el objeto de adoptar mecanismos que contribuyan a estabilizar el ingreso de los productores de café colombianos, de conformidad con lo establecido en la Ley 1969 de 2019, teniendo en cuenta la volatilidad de los precios del café. [...]” (Negrita y cursiva fuera de texto)

5. En virtud de lo anterior, se desprende de la parte considerativa del acto administrativo en comento que, “[...] el Comité Nacional de Cafeteros, teniendo en cuenta lo antes mencionado, expidió la Resolución No. 10 de 2019, con el voto expreso y favorable del Ministro de Hacienda y Crédito Público, por la cual modificó la Resolución 5 de 2019 y derogó la Resolución No. 6 de 2019, estableciendo en su artículo 4 la solicitud al Gobierno Nacional-Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, transferir del Presupuesto General de la Nación recursos por **\$108.000.000.000** que no serán utilizados en el IGEC 2019 II, al Fondo de Estabilización de Precios del Café, como fuente de financiación para iniciar su operación,

de conformidad con lo establecido en la Ley 1969 de 2019. [...]” (Negrita y cursiva fuera de texto)

6. En cuanto a las fuentes de financiación del FEPC, el artículo 13 de la Ley 1969 de 2019, establece que son, entre otras, las siguientes: “[...] 5. El Fondo Nacional del Café. 6. Los rendimientos de las inversiones temporales que se efectúen con los recursos del Fondo de Estabilización del Precios del Café [...]”

7. Las dos transferencias del MADR, no solo tienen como común denominador que fueron hechas a título de aporte como fuente de financiación, sino que también, tienen la finalidad específica, en términos generales, la adopción de mecanismos que procuren la estabilidad y protección del ingreso de los productores de café colombiano, que precisamente se ajusta con el objeto del FEPC, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1969 de 2019.

8. De ahí también, la relevancia sin igual que adquiere el hecho, que la transferencia de dichos recursos se hubiera hecho a través de la figura de aporte como fuente de financiación, con el fin de que el FEPC iniciara operaciones - como cuenta especial administrada por la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia (FNC) - y no, mediante un traslado ordinario de recursos públicos para la ejecución de un programa que implicara tener unas actividades elegibles de gasto, como precisamente es lo que se regula a través de los artículos 2º de las Resoluciones 493 de 2018 y 438 de 2019, respectivamente.

9. La transferencia de recursos efectuada del Presupuesto General de la Nación al FEPC a título de aporte como fuente de financiación, tiene igualmente como característica fundamental y esencial, que los mismos se entienden ejecutados con dicho acto, y que por lo tanto, los informes que debe rendir su administrador, en los que dé cuenta de su ejecución debe hacerlo en los términos y condiciones que se prevé en el Contrato de Administración del FEPC y no de los artículos 2º de la Resoluciones 493 de 2018 y 438 de 2019, respectivamente.

10. De acuerdo con el Contrato de Administración, la FNC como administradora del FEPC debe rendir los siguientes informes:

- Cláusula Sexta. Obligaciones de la FNC como administrador del FEPC. “[...] Desarrollar los indicadores que permitan medir la gestión de los recursos del FEPC, los cuales deberán ser utilizados para la presentación de informes trimestrales a la Comisión Financiera para su evaluación. [...]”

- Cláusula Décima Cuarta. Informes sobre la ejecución del presupuesto. “[...] La FNC presentará a la Comisión Financiera informes periódicos de la ejecución presupuestal.

Igualmente, dentro de los primeros seis (6) meses del año, preparará y presentará a dicha Comisión el informe anual sobre la ejecución del presupuesto correspondiente a la vigencia anterior, el cual debe contener un análisis cuantitativo y cualitativo de cada uno de los componentes que lo integran y en particular, lo relativo al comportamiento de las diferentes variables cafeteras durante la vigencia y su relación con los supuestos que sirvieron de base para la elaboración y aprobación del presupuesto. [...]"

- Cláusula Vigésima Sexta. Vigilancia administrativa y financiera. “[...] La vigilancia, control y seguimiento administrativo y financiero sobre el manejo de los recursos del FEPC se realizará en cada sesión del máximo órgano de dirección, quienes podrán contar con el apoyo de las áreas competentes, con base en los informes definidos en el Contrato. [...]"

11. Finalmente y en lo que tiene que ver con aplicabilidad o no de la Resolución 355 de 2015, basta con examinar su ámbito de aplicación y finalidad, resaltando con tal propósito, que la misma está orientada a hacer seguimiento a los recursos que traslada el MADR para la ejecución de programas, pero no, para aquellos recursos cuya transferencia se hace mediante la figura del aporte como fuente de financiación, en el especial caso del FEPC, de acuerdo con la Ley 1969 de 2019, Decreto 2228 de 2019 y el Contrato de Administración.

12. En efecto, de acuerdo con el artículo 2º dicha Resolución establece que, “[...] se aplicara a aquellas transferencias corrientes o de capital derivadas de un mandato legal y que por ende se instrumentan a través de actos administrativos de transferencia de los recursos respectivos. En los demás casos, cuando en una norma legal no se ordene la transferencia, el seguimiento y control de recursos que se trasladen a otros entes se hará en los términos del contrato o convenio respectivo que se suscriba [...]" (Negrita y subrayas fuera de texto)

13. Nótese entonces, que el seguimiento a los recursos del Presupuesto General de la Nación que fueron trasladados al FEPC se debe hacer de conformidad con los términos y condiciones pactados en el Contrato que para su administración suscribieron el Gobierno Nacional, en cabeza de los Ministros de Agricultura y Desarrollo Rural y de Hacienda y Crédito Público, y la FNC, el 19 de diciembre de 2019; los cuales, se encuentran, resumidos en el ordinal 10º de este documento.

14. Dado lo anterior, igualmente, la previsión contenida en el artículo 4º de la misma Resolución resulta inaplicable a los recursos del FEPC, en cuanto a la obligación de consignar a órdenes de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del MHCP, los rendimientos financieros de los recursos que se transfieran, dado que, como se ha venido sosteniendo, fueron hechas a título de aporte como fuente de financiación, en virtud de la Ley 1969 de 2019, cuyo titular es la cuenta especial, denominada FEPC, como es reconocido mediante el artículo 13 de la citada Ley.

15. Por otra parte, además de la necesidad para el MADR de contar con el mencionado concepto por parte de la Contaduría General de la Nación que aclare como se debe efectuar el registro de esa transferencia contable definida como Aporte, se agrega el hecho de que la Federación Nacional de Cafeteros como entidad administradora de los recursos del FEPC elevó en su momento la consulta a la Contaduría General solicitando instrucciones de cómo realizar el reporte a dicha entidad de la información contable del FEPC, a lo cual se recibió inicialmente una respuesta indicando que procedía la creación de un código institucional de reporte y ante la gestión del trámite se recibió una segunda respuesta por parte del área jurídica de la Contaduría indicando que no procedía la creación del código institucional por no contar el Fondo de Estabilización de Precios del Café con personería jurídica. La solicitud de reconsideración y aclaración frente a las dos respuestas se encuentra aún pendiente de contestación. (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Que el párrafo 40 del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, define el principio de Esencia sobre Forma en los siguientes términos:

"40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos." (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 1.3.1. Reconocimiento del numeral 1.3. Transferencias de la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

#### "1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Que el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, define la cuenta 5424-SUBVENCIONES como “... el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el CGC antes referido, describe la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS como “... el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

## CONCLUSIONES

Frente al reconocimiento de las transferencias de recursos a título de aportes por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) mediante la Resolución 493 de 2018 y la Resolución 438 de 2019 al Fondo Nacional del Café (FNC) y al Fondo de Estabilización de Precios del Café (FEPC), respectivamente, administrados por la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, es preciso señalar que se debe evaluar la intención y el propósito para el cual fueron entregados dichos recursos, teniendo en cuenta el principio de Esencia sobre Forma.

En atención a que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) efectuó la entrega de los recursos al Fondo Nacional del Café (FNC) con el propósito de atender posibles mecanismos de estabilización de precios del café que se creen por ley, y al Fondo de Estabilización de Precios del Café (FEPC) para atender los mecanismos necesarios para contribuir a estabilizar el ingreso de los productos de café colombiano, el Ministerio debió reconocer los hechos económicos como gastos por subvención, toda vez que correspondía a la entrega de recursos sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

Ahora bien, el reconocimiento de los gastos por subvención dependía de si se establecieron especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos, para lo cual el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) debió evaluar si correspondían a restricciones o condiciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En caso de haber establecido restricciones en la entrega de los recursos al Fondo Nacional del Café (FNC) o al Fondo de Estabilización de Precios del Café (FEPC), el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) debió reconocer un gasto por subvenciones en el resultado del periodo, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando se dieron las condiciones de control del recurso por parte de estos.

Ahora bien, existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. En el caso de existir condiciones en la entrega de los recursos al Fondo Nacional del Café (FNC) o al Fondo de Estabilización de Precios del Café (FEPC), el Ministerio debió reconocer inicialmente un activo por gasto diferido en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas con la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, que se reduce en la medida que la receptora del recurso cumple con las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconoce el gasto por subvención en el resultado del periodo, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100071451 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las marcas generadas internamente

Doctora  
 OLGA ELIZABETH SUAREZ DURÁN  
 Contadora  
 Administradora Colombiana de Pensiones - COLPENSIONES  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055212, el día 15 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La Administradora Colombiana de Pensiones COLPENSIONES, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado organizada como Entidad financiera de carácter especial, vinculada al Ministerio del Trabajo. Para Colpensiones, es importante proyectar la imagen de los servicios ofrecidos a través del cumplimiento del objeto encomendado el artículo 155 de la Ley 1151 de 2007, donde establece que “La Administradora Colombiana de Pensiones-Colpensiones, hace parte del Sistema General de Pensiones y tiene por objeto la administración estatal del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, las prestaciones especiales que las normas legales le asignen, y la administración del Sistema de Ahorro de Beneficios Económicos Periódicos de que trata el Acto Legislativo 01 de 2005, en los términos que determine la Constitución y la ley, en su calidad de entidad financiera de carácter especial”.

Por lo expuesto Colpensiones busca la recordación de la “Marca Colpensiones” brindando calidad en la atención y generando confianza en los colombianos mediante la protección económica, durante el ciclo de vida, ante los riesgos de invalidez, vejez y sobrevivencia.

De igual manera Colpensiones será reconocida como la mejor opción de protección de la vejez de los colombianos, por la calidad y efectividad en la atención al ciudadano y la innovación en sus procesos para facilitar el ahorro para la vejez.

En razón a lo anterior la Administradora Colombiana de Pensiones-Colpensiones pretende realizar el registro contable de su marca en los Estados Financieros, sin embargo, al validar

la normatividad vigente expedida por la Contaduría General de la Nación para Entidades de Gobierno, no se evidencia información que permita su reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones, por lo cual solicitamos de manera atenta indicarnos lo siguiente:

- Cómo debe ser el tratamiento para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones en los Estados Financieros de la Marca Colpensiones.
- Es necesario realizar la actualización de las Políticas Contables elaboradas por Colpensiones.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Que el párrafo 1 del numeral 15.1. Reconocimiento de la norma 15. Activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

Que los párrafos 5, 6 y 7 de del numeral 15.1. Reconocimiento de la norma 15. Activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan los criterios para reconocer un activo intangible generado internamente:

“5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.” (Subrayado fuera de texto)

Que el párrafo 9 del numeral 15.1. Reconocimiento de la norma 15. Activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece las excepciones frente al reconocimiento de activos intangibles generados internamente:

“9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

La norma de Activos intangibles establece que las entidades de gobierno no reconocerán activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo, para lo cual será necesario que los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo.

Por lo anterior, la norma de Activos intangibles establece de manera explícita que las entidades de gobierno no reconocerán como activos intangibles las marcas que se hayan generado internamente, toda vez que los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas no pueden distinguirse de los desembolsos necesarios para desarrollar las actividades ordinarias de la entidad.

Respecto a las marcas que se hayan generado internamente, las entidades de gobierno podrán realizar las revelaciones que consideren pertinentes en las notas de los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071871 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para el Ministerio de Educación Nacional de convenios suscritos con FINDETER para la creación de línea de redescuento con tasa compensada, destinada al fomento y permanencia en la educación superior.

Doctor  
 LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Educación Nacional  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010050372, el día 13 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita se realice revisión y actualización del Concepto 20097132098 del 10 de agosto de 2009, en el cual se indica el tratamiento contable que debe dar el Ministerio de Educación Nacional a convenios suscritos con la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER, bajo la modalidad de tasa compensada, en el desarrollo de su cometido estatal.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Convenio número CO1.PCCNTR.1868320 de 2020 suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y Financiera de Desarrollo Territorial SA FINDETER, establece entre sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: AUNAR ESFUERZOS PARA CREAR LA LÍNEA REDESCUENTO EN PESOS CON TASA COMPENSADA DESTINADA A FINANCIAR TOTAL O PARCIALMENTE LOS RUBROS MÁS REPRESENTATIVOS DE LA OPERACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR PÚBLICAS O PRIVADAS, QUE OFREZCAN PLANES DE INCENTIVOS, BECAS O DESCUENTOS A LAS MATRÍCULAS PARA LA PERMANENCIA ESTUDIANTIL, CON EL FIN DE

PREVENIR LA DESERCIÓN DE ESTUDIANTES QUE PUEDA GENERARSE COMO CONSECUENCIA DE LA CRISIS ECONÓMICA GENERADA POR EL COVID-19.

CLÁUSULA SEGUNDA.-DESCRIPCIÓN DEL OBJETO A CONTRATAR: Se hace necesario la suscripción del Convenio entre el MEN y FINDETER para la administración de recursos por concepto de la compensación de tasa, la coordinación de las condiciones específicas de la respectiva línea de redescuento con tasa compensada, los beneficiarios de la misma, el plazo y período de gracia de la línea, el porcentaje de la tasa de redescuento para los intermediarios financieros, de la tasa de interés para el usuario final, el acceso a la línea y demás condiciones de la operación y requisitos necesarios para su implementación. (...)

Plan de Incentivos, becas o descuentos a las matrículas y permanencia estudiantil.

El plan de incentivos, becas o descuentos a las matrículas y permanencia estudiantil es el documento que debe presentar la institución de educación superior ante el Ministerio de Educación Nacional, para ser aprobado y poder tener acceso al crédito de tasa compensada en las Instituciones Financieras. (...)

Aprobación de los planes de incentivos, becas o descuentos a las matrículas y permanencia estudiantil.

El Ministerio de Educación Nacional aprobará, en un término máximo de (10) diez días hábiles al recibido de los planes de incentivos, becas o descuentos a las matrículas y permanencia Estudiantil.

Intercambio de información para el seguimiento de la línea.

De acuerdo con el comportamiento de la Línea de redescuento con tasa compensada, el Ministerio de Educación Nacional informará periódicamente a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER de los resultados y conceptos emitidos frente a los planes de incentivos, becas o descuentos a la matrícula y permanencia estudiantil.

El Ministerio de educación nacional, informara a FINDETER, sobre los resultados del seguimiento a la implementación de los planes de incentivos, descuentos a la matrícula y permanencia estudiantil, de tal manera que en caso de incumplimiento por parte de las Instituciones de Educación Superior, pueda definirse como pertinente que se ajusten las condiciones que inicialmente hubiera tenido la IES de acceso a los recursos del crédito de la presente tasa de redescuento.

A su vez, la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER, informará periódicamente, al Ministerio de Educación Nacional las Instituciones de Educación Superior -IES que han

presentado solicitudes de crédito, montos solicitados y resultados de la asignación o no de los créditos, para facilitar su labor de seguimiento a la ejecución de los recursos por parte de las Instituciones.

Actividades desarrolladas por Findeter en cumplimiento de sus obligaciones funcionales

Ahora bien, con el fin de cumplir con el objeto del convenio, Findeter aportara a este el desarrollo de su objeto social a través de la financiación a beneficiarios, inversiones y sectores elegibles con la connotación de otorgar un "subsidio" representado en una menor tasa producto de los recursos asignados por el MEN.

A la facultad legal de Findeter de girar recursos a la banca de primer piso, se adiciona además la experiencia de esta entidad para posicionar líneas de crédito de tasa compensada que el gobierno ofrezca a distintos sectores de la economía, generando un ambiente de confianza necesario para que los recursos que los bancos destinan para otorgar créditos lleguen a los destinatarios finales que en este caso son las IES. Adicionalmente, Findeter cuenta con oficinas regionales y diversos mecanismos de atención al cliente que serán puestos a disposición de las IES de todo el país que estén interesadas en aplicar a estos recursos de crédito. (...)

CLÁUSULA TERCERA. - COMPROMISOS DE LAS PARTES:

A) FINDETER, desarrollará las siguientes obligaciones:

ESPECÍFICAS DE FINDETER: (...)

4. Informar mensualmente, al Ministerio de Educación Nacional, sobre las Instituciones de Educación Superior -IES que han presentado solicitudes de crédito, montos solicitados y resultados de la asignación o no de los créditos, para facilitar su labor de seguimiento a la ejecución de los recursos por parte de las Instituciones.

5. Descontar mensualmente de los recursos entregados por el MINISTERIO, el valor correspondiente a la compensación de intereses de cada una de las operaciones de redescuento vigentes en el mes de la compensación, acorde con la metodología de cálculo para la Tasa Compensada de Educación Superior establecida por FINDETER. (...)

7. Abrir una cuenta bancaria y contable independiente en la que se consignent los recursos aportados por EL MEN para el seguimiento de la destinación de estos. (...)

9. Los recursos que no sean colocados al 30 de junio de 2021 serán reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional dentro de los tres (3) meses siguientes. (...)

## B) OBLIGACIONES DE EL MINISTERIO

1. Desembolsar para la ejecución del convenio el aporte de ONCE MIL SEIS CIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS (\$11.688.000.000) m/cte. de conformidad con lo señalado en el ítem “26- Desembolso de recursos - forma de pago y requisitos”. (...)
3. Vigilar la ejecución del convenio a través del supervisor que se designe o a través de la interventoría que se contrate. (...)
6. Aprobar, mediante acto administrativo el procedimiento a seguir para la aprobación y seguimiento a los planes de incentivos, becas o descuentos a las matrículas y permanencia estudiantil
7. Entregar la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones de FINDETER, siempre y cuando no sea obligación de este. (...)
9. Suministrar a FINDETER información relacionada con la presentación y aval a los planes de incentivos, becas y descuentos, a las matrículas y la permanencia estudiantil que le presenten las Instituciones de Educación Superior.
10. Informar periódicamente a la Financiera de Desarrollo Territorial, S.A., -Findeter de los resultados y conceptos emitidos frente a los planes de incentivos, becas o descuentos a la matrícula y permanencia estudiantil. (...)

CLÁUSULA QUINTA. - VALOR DEL CONVENIO: El valor total del presente convenio asciende a ONCE MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS M/CTE (\$11.688.000.000) Incluidos todos los costos directos e indirectos asociados a la ejecución del convenio, los cuales serán aportados por parte del Ministerio de Educación. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. - FORMA DE PAGO: Los recursos aportados por el Ministerio de Educación Nacional se desembolsarán de la siguiente manera:

Un único desembolso por ONCE MIL SEIS CIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS (\$11.688.000.000) a la entrega del documento que evidencie el diseño y estructuración financiera comercial de la línea de tasa Compensada objeto del presente convenio a las instituciones financieras, previa presentación de la cuenta de cobro correspondiente. (...)"  
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

#### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)

#### 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

#### 5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES



De acuerdo con las consideraciones expuestas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, el tratamiento contable para cada contrato o convenio suscrito dependerá con las características y condiciones pactadas en cada uno. En el caso del convenio suscrito entre el Ministerio y FINDETER, incluido en la consulta, el procedimiento contable que se aplicará es el siguiente:

Se debe tener en cuenta que, el Ministerio mantiene los riesgos y beneficios asociados de los recursos entregados, es el encargado de aprobar la destinación de recursos a las IES, conforme presentan los planes de incentivos, becas y descuentos, a las matrículas y la permanencia estudiantil, y a este le serán reintegrados los saldos existentes en caso de no ser asignados la totalidad de los recursos. Y por su parte, FINDETER solamente administra los recursos y los ejecuta conforme se aprueban los préstamos a las IES de acuerdo con los planes presentados al Ministerio.

En concordancia con lo anterior, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este convenio es el de recurso entregado en administración, para lo cual el Ministerio reconocerá en el momento del giro de los recursos un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que FINDETER descuenta mensualmente, de los recursos entregados, el valor correspondiente a la compensación por la diferencia de tasa, según los informes presentados en cumplimiento de la cláusula tercera, el Ministerio deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la IES beneficiaria es de naturaleza pública, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, para el caso en que la IES sea de naturaleza privada, y acreditar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002501 del 06-02-2020  
20202000002531 del 06-02-2020  
20202000009281 del 03-03-2020  
20202300013671 del 06-03-2020  
20202300016081 del 13-03-2020  
20202000018141 del 06-04-2020  
20202000019561 del 27-04-2020  
20202000020521 del 19-05-2020  
20202000022841 del 16-06-2020  
20202000026121 del 25-06-2020  
20202000031481 del 02-07-2020  
20202000038671 del 27-07-2020  
20202000040121 del 03-08-2020  
20202000041091 del 06-08-2020  
20202000043451 del 14-08-2020  
20202000047821 del 25-08-2020  
20202000051601 del 06-11-2020  
20201100067331 del 21-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA****CONCEPTO No. 20202000039811 DEL 30-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Emisión y colocación de títulos de deuda Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento en la emisión de certificados de estímulo tributario-CERT

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033972 del 27 de julio de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP de la emisión de los certificados de Reembolso Tributario (CERT), correspondientes al incentivo de las inversiones en hidrocarburos y minería ejecutadas en el año 2018, según lo dispuesto en la Resolución 1086 de 2020 del MHCP, expedida en desarrollo del artículo 365 de la Ley 1819 de 2016.

Por su parte el Decreto 2253 de 2017, "Por el cual se reglamenta el artículo 365 de la Ley 1819 de 2016 y se adiciona el Decreto Único del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, en relación con el incentivo a las inversiones en hidrocarburos y minería", señala:

"ARTÍCULO 1. Adicionar al Libro 2 "Régimen reglamentario del Sector Minero Energético", Parte 2 "Reglamentaciones", del Decreto 1073 de 2015 "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía", el siguiente Título:

"TÍTULO VI  
DEL INCENTIVO A LAS INVERSIONES EN HIDROCARBUROS Y MINERÍA  
CAPÍTULO 1

## DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 2.2.6.1.1. Objeto. Establecer los parámetros y lineamientos para el otorgamiento del incentivo al incremento de las inversiones en exploración y explotación de hidrocarburos y minerales a través de Certificados de Reembolso Tributario (CERT) de que trata el Artículo 365 de la Ley 1819 de 2016.

(...)

ARTÍCULO 2.2.6.1.3. Características generales del Certificado de Reembolso Tributario (CERT). El Certificado de Reembolso Tributario o CERT, que será otorgado a aquellos contribuyentes que incrementen las inversiones de acuerdo con lo estipulado en el presente Decreto, corresponderá a un monto derivado de un porcentaje sobre valor del incremento de las inversiones, será un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para quien lo percibe o adquiere, podrá ser utilizado para el pago de impuestos de carácter nacional administrados por la DIAN, será libremente negociable en el mercado de valores secundario, divisible y su redención sólo podrá realizarse desde el año dos hasta el año cinco, contados a partir de la fecha en que fue otorgado. (Subrayado fuera de texto)

(...)

ARTÍCULO 2.2.6.3.3. Riesgo en variaciones de TRM. El incentivo CERT se otorgará en pesos colombianos a inversiones efectivamente realizadas y se certifican en pesos colombianos. (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hacen parte del Marco normativo para entidades de gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 actualizada en la última versión con la Resolución 425 de 2019, en el Capítulo II PASIVOS, en relación con la Emisión de títulos de deuda, señala:

**"2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA****2.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

## 2.2. Clasificación

2. Los títulos de deuda se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

## 2.3. Medición inicial

3. Los títulos de deuda se medirán por el valor de mercado. Cualquier diferencia con el precio de la transacción se reconocerá como ingreso o como gasto en el resultado del periodo, según corresponda, en la fecha de la colocación. Si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción.

## 2.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los títulos de deuda se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del instrumento por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del instrumento y como gasto en el resultado del periodo. (...)

## 2.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer un título de deuda emitido cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella, o se transfiera a un tercero. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado al RCP mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2230-CERTIFICADOS DE REEMBOLSO TRIBUTARIO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los títulos emitidos que, por sus características, no han sido clasificados en otras cuentas, dentro de los cuales se encuentran los que sirven como instrumento de pago de impuestos.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los costos de transacción originados en la emisión del instrumento.
- 2-El valor de los intereses pagados.
- 3-El valor del principal o nominal pagado.
- 4-El valor del título que se transfiere.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de mercado del título en la fecha de emisión o el precio de la transacción cuando no tenga valor de mercado.
- 2-El valor del costo efectivo del título.”

#### “5424-SUBVENCIONES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (Subrayado fuera de texto)

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la subvención causada.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Acorde a lo dispuesto en la Norma sobre emisión de títulos deuda, estos se clasifican en la categoría de costo amortizado, en tal sentido inicialmente se miden por el valor de mercado y en la medición posterior al costo amortizado, el cual corresponde al valor reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

Ahora bien, considerando que los títulos CERT emitidos por el Gobierno Nacional corresponden a condiciones especiales señaladas en una normativa expedida para el incentivo a las inversiones en hidrocarburos y minería, los cuales son redimidos por su valor nominal, no pagan intereses y el valor de mercado de los mismos aplica a los tenedores de los títulos en la medida que estos pueden negociarlos en el mercado de valores, mas no por la entidad emisora, es viable la aplicación de la Norma contable cuando dispone que si el título no tiene valor de mercado, se medirá por el precio de la transacción, es decir que el valor de los CERT emitidos por el MHCP en desarrollo de la Ley 1819 de 2016 y corresponderá a las condiciones fijadas en el Decreto 2253 de 2017.

De otra parte, al ser emitidos los CERT a favor de entidades distintas a las de Gobierno, como es una Empresa pública que cotiza en el mercado de valores, así como a empresas del sector privado, se afectará el rubro de Subvenciones mas no Otras transferencias, de modo que para el primer caso, se reconocerán debitando la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas y por las del sector privado, la subcuenta 542490-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando la subcuenta 223002-Certificados de reembolso tributario de la cuenta 2230-BONOS Y TÍTULOS DE INCENTIVO.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000024581 del 23-06-2020  
20202000038671 del 27-07-2020

\*\*\*

**1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

<b>CONCEPTO No. 20202000027151 DEL 30-06-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por pagar Cuentas de orden acreedoras -Pasivos contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de garantías adquiridas con una entidad financiera.

Doctor  
PEDRO MARÍN MARÍN  
Contador Público  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024202, el día 20 de mayo de 2020, mediante la cual consulta el tratamiento y reconocimiento contable que debe realizar una empresa de servicios públicos domiciliarios cuando adquiere garantías con una entidad financiera, tomando en cuenta que estas surgen cuando la entidad compra a crédito energía en bolsa y no cancela en el tiempo pactado, por lo que se hacen efectivas al cubrir la obligación con el proveedor.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

**“4.1.1 Relevancia**

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.



La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

#### 6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las comparas que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos de sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa.

Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento

de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la empresa realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo.

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia. (...)

### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 426 de 2019, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 6. PROVISIONES (...)

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al

final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

### CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES (...)

#### 2. PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la empresa tendría que realizar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Para tal efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de

mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para realizar el desembolso.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

#### “2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- 2-El menor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.
- 3-El valor de la obligación que se transfiere.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.
- 2-El mayor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera. (...)

#### 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores del exterior, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes o servicios para proyectos de inversión específicos.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.
- 2-El menor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera.
- 3-El valor de la obligación que se transfiere.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de adquisición de bienes o servicios.

2-El mayor valor originado por la diferencia en cambio de las obligaciones pactadas en una moneda extranjera. (...)

## 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

## 91-PASIVOS CONTINGENTES

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa.

Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. La empresa registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y a lo señalado en la norma de Provisiones, la empresa deberá evaluar si adquirir garantías en entidades bancarias para la compra de energía constituye o no a una obligación, ello a partir de evaluar si se trata de una obligación remota, posible o probable.

Al momento de la compra, nace una obligación de la entidad con el proveedor y esta se reconoce en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o en la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, por el valor de la negociación.

En relación con la garantía, la entidad deberá evaluar las circunstancias que la acompañan a fin de determinar el grado de incertidumbre que existe para que la garantía se convierta

en una obligación. Si la entidad espera cubrir la obligación y por ende no hacer uso de la garantía, entonces la garantía será una obligación remota, caso para el cual no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. Pero si la entidad al evaluar los hechos y la información de que dispone, observa que la probabilidad de usar la garantía es menor que la probabilidad de no usarla, considerará la obligación como posible, para lo cual deberá revelarla como un pasivo contingente, y de ser posible realizar la medición del valor de la garantía, deberá registrarla debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo contable 91-PASIVOS CONTINGENTES.

Estos pasivos contingentes serán objeto de evaluación cuando la empresa obtenga nueva información relacionada con los mismos, en el caso de la garantía serán tenidos en cuenta los relacionados con el pago de la obligación que dio origen a la misma, para así concluir si se mantienen como una obligación posible, remota o cierta. En los casos en que la obligación se convierta en remota o cierta, la empresa deberá dar de baja en cuentas los pasivos contingentes reconocidos previamente, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo contable 91-PASIVOS CONTINGENTES, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

En el momento en que la garantía se haga efectiva, esto es, en el cual la empresa incumpla en el pago acordado con el proveedor de la energía adquirida y por ende la garantía sea ejecutada, la empresa deberá afectar la cuenta donde había reconocido la obligación con el proveedor, a fin de reconocer la obligación que nace con la entidad financiera. Para ello debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, por el valor que cancele la entidad financiera.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003281 del 12-02-2020  
 20202000019101 del 21-04-2020  
 20202000019491 del 24-04-2020  
 20202000020291 del 14-05-2020  
 20201100068701 del 23-12-2020  
 20201100071911 del 30-12-2020

\*\*\*

**1.12 CUENTAS POR PAGAR**

<b>CONCEPTO No. 20202000001531 DEL 29-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para transferencias de recursos por funcionamiento para pago de contratos.

Doctora  
YULY ANDREA GÓMEZ GUTIÉRREZ  
Coordinadora Grupo de Gestión Financiero Interno  
Dirección Administrativa y Financiera-ADRES  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500000052 del 07 de enero de 2020, mediante la cual solicita concepto contable sobre el siguiente caso:

“1. Dentro de las funciones señaladas por la ley a cargo de la ADRES se encuentra la relacionada con “Adelantar las verificaciones para el reconocimiento y pago por los distintos conceptos, que promueva la eficiencia en la gestión de los recursos”.

2. En contexto con lo señalado en el numeral anterior, dentro de las referidas verificaciones para el reconocimiento y pago por los distintos conceptos, se encuentra la relacionada con el “pago de prestaciones no incluidas en el plan de beneficios, que venían siendo financiados con recursos del Fosyga”.

(...)

En consideración de lo anterior, para lograr dicho propósito, la ADRES contrató una firma especializada en auditoría médica o técnica, jurídica y financiera de tales cuentas, la cual periódicamente debe entregar los resultados de auditoría, como soporte para que la entidad adelante las funciones de ordenación del gasto y del giro de recursos a favor de las EPS o la denegación de aquello que fue objeto de glosa dado el incumplimiento de los requisitos establecidos por norma.

3. Los recursos de la ADRES, conforme lo establece el artículo 67 de la Ley 1753 de 2015, deben destinarse, entre otros conceptos, a lo siguiente: “A cubrir los gastos de administración, funcionamiento y operación de la entidad”.

Lo anterior, en conexidad con lo manifestado en el numeral 2, citado anteriormente, implica que con recursos de funcionamiento de la ADRES, específicamente los asociados con el presupuesto de la Unidad de Gestión General-UGG, la ADRES debe financiar los costos o valores asociados a la auditoría de tales cuentas, entre otros conceptos.

4. El 12 de julio de 2018, la ADRES suscribió con la Unión Temporal Auditores de Salud el Contrato de Consultoría No. 080 de 2018, con el objeto de realizar la auditoría médica o técnica, jurídica y financiera cuentas de servicios y tecnologías no financiadas con la UPC, para el periodo 2018 a 2021, con el siguiente amparo presupuestal, que se constata en la cláusula décima del contrato en comento:

(...)

5. La ejecución del Contrato de Consultoría No. 080 de 2018 ha implicado para la ADRES la asunción de problemáticas que han afectado de manera importante la operación del proceso de auditoría de recobros, hasta el punto que a la fecha de esta comunicación el Contratista, en líneas generales, no ha iniciado en debida forma la realización de las actividades de auditoría de grandes cantidades de cuentas (recobros), generando su correspondiente represamiento, razón por la cual para el cierre de los Estados Financieros de la ADRES correspondientes a la vigencia fiscal 2018, se realizó el siguiente registro contable:

#### Registros en los Estados Financieros ADRES, cierre Vigencia Fiscal 2018

##### Partida en la Unidad de Gestión General-UGG

Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
1311	Ingresos No Tributarios	\$30.671.542.476		Unidad de Recursos Administrados-URA
4705	Fondos Recibidos		\$30.671.542.476	Unidad de Gestión General-UGG

##### Contrapartida en la Unidad de Recursos Administrados-URA

Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
5705	Fondos Entregados	\$30.671.542.476		Unidad de Recursos Administrados-URA
24	Cuenta Por Pagar		\$30.671.542.476	Unidad de Gestión General-UGG

CONSULTA A LA CGN



1. Teniendo en cuenta que, como se señaló en el numeral anterior, a la fecha de esta comunicación el Contratista, en líneas generales, no ha iniciado en debida forma la realización de las actividades de auditoría de grandes cantidades de cuentas (recobros), generando su correspondiente represamiento, lo que implica que la ejecución del contrato ha continuado presentando las situaciones críticas que están afectando la operación del proceso de auditoría, responsabilidad de la ADRES, en términos contables para el cierre de los Estados Financieros de la ADRES correspondientes a la vigencia fiscal 2019, para lo cual también se realizaría un registro contable similar al efectuado al cierre de la vigencia fiscal 2018...

(...)

La Coordinación de Gestión Financiera Interna de la Dirección Administrativa y Financiera de la ADRES, al consolidar los registros contables, a su consideración sería pertinente reflejar el hecho económico de la Entidad, así como se realizó el registro contable al cierre de la vigencia 2018, en la medida en que como quiera que sea el Contratista no ha presentado facturas que soporten convenientemente el registro de dichos valores.

2. Si a consideración de la CGN, no es viable la primera propuesta de registro contable, esta coordinación plantea una alternativa para lo cual esta Coordinación requiere consultar a la CGN sobre la pertinencia de realizar al cierre de la vigencia fiscal 2019 con el siguiente registro contable en los Estados Financieros de la ADRES, así:

#### 2.1. Registros en los Estados Financieros ADRES, cierre Vigencia Fiscal 2019:

Partida en la Unidad de Gestión General-UGG				
Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
1311	Ingresos Tributarios No	\$30.671.542.476		Unidad de Recursos Administrados-URA
3105	Capital Fiscal		\$30.671.542.476	Unidad de Gestión General-UGG
8120	Cuenta de Orden - Cuenta Deudora	\$30.671.542.476		Unidad de Recursos Administrados-URA, Vigencia 2018
9120	Cuenta de Orden - Cuenta Acreedora		\$30.671.542.476	Unidad de Gestión General-UGG, Vigencia 2018

Contrapartida en la Unidad de Recursos Administrados-URA				
Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
24	Cuenta por Pagar	\$30.671.542.476		Unidad de Gestión General-UGG Vigencia 2018
3105	Capital Fiscal		\$30.671.542.476	Unidad de Recursos Administrados-URA, Vigencia 2018
8120	Cuenta de Orden - Cuenta Deudora	\$30.671.542.476		Unidad de Gestión General-UGG Vigencia 2018
9120	Cuenta de Orden - Cuenta Acreedora		\$30.671.542.476	Unidad de Recursos Administrados-URA, Vigencia 2018

**2.2. Registros en los Estados Financieros ADRES, cierre Vigencia Fiscal 2019****Partida en la Unidad de Gestión General-UGG**

Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
8120	Cuenta de Orden - Cuenta Deudora	\$33.795.059.067		Unidad de Gestión General-UGG Vigencia 2019
9120	Cuenta de Orden - Cuenta Acreedora		\$33.795.059.067	Unidad de Recursos Administrados-URA, Vigencia 2019

**Contrapartida en la Unidad de Recursos Administrados-URA**

Código Contable	Concepto Contable	Valor Débito	Valor Crédito	Unidad Presupuestal
8120	Cuenta de Orden - Cuenta Deudora	\$33.795.059.067		Unidad de Gestión General-UGG Vigencia 2019
9120	Cuenta de Orden - Cuenta Acreedora		\$33.795.059.067	Unidad de Recursos Administrados-URA, Vigencia 2019

(...)”.

Con base en los antecedentes expuestos y las comunicaciones realizadas con la doctora Yuly Andrea Gómez Gutiérrez, Coordinadora Grupo de Gestión Financiero Interno de la Unidad de Gestión General de la ADRES, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 67 de la Ley 1753 de 2015 establece que los recursos de la ADRES deben destinarse, entre otros conceptos, “A cubrir los gastos de administración, funcionamiento y operación de la entidad.

De acuerdo con el Decreto No 780 DE 2016 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, en la sección 2 referente a los recursos para la operación de la ADRES, en su Artículo 2.6.4.6.2.1. De los ingresos para financiar los gastos de operación, señala que los ingresos para financiar la operación de la ADRES estarán conformados por: “...iii) Un porcentaje de hasta el cero punto cinco por ciento (0,5%) de los recursos en administración con situación de fondos...”

De igual forma señala que “La ADRES recibirá por transferencia del presupuesto de recursos en administración, de acuerdo con el PAC de gastos de operación que proyecte mensualmente. Al final del período fiscal deberá establecer los compromisos y las obligaciones pendientes de pago.

Igualmente, hacen parte de estos ingresos los valores que recaude para recuperar los costos por reprocesos en auditorías de recobros y reclamaciones, los cuales percibirá a través de transferencia desde las cuentas de recursos administrados” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el principio de devengo implica que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, para el reconocimiento de pasivos se establece:

#### “6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

#### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, dentro de las Normas aplicables al Marco Normativo para Entidades de Gobierno la Norma de cuentas por cobrar establece que:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias” (Subrayados fuera de texto).

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

“1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales” (Subrayados fuera del texto).

En ese sentido, el numeral 1.3 de dicha norma señala:

### “1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

(...)

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

“(…)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de

participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR señala que “Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES señala que “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. En cuanto a la dinámica de la cuenta, señala que se debita entre otras por “...El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable” (Subrayado fuera del texto) y de igual forma se acredita por “...El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable...” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS señala que “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas...” Dentro de esta cuenta se relaciona la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento.

Igualmente, la descripción de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS establece que “Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas...” Dentro de esta cuenta se relaciona la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

El artículo 67 de la Ley 1753 de 2015 estableció que los recursos de la ADRES deben destinarse, entre otros conceptos, a cubrir los gastos de administración, funcionamiento y operación de la entidad. Adicionalmente, según el Decreto No 780 DE 2016 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, en su Artículo 2.6.4.6.2.1. se señala que los ingresos para financiar la operación de la ADRES estarán conformados por un porcentaje de hasta el cero punto cinco por ciento (0,5%) de los recursos en administración con situación de fondos.

Por otra parte, con base en las funciones atribuidas a ADRES, la entidad suscribió el Contrato de Consultoría No. 080 de 2018 el cual sería pagado con los recursos de funcionamiento de la Unidad de Gestión General de ADRES (UGG) administrados por la Unidad de Recursos Administrados de la ADRES (URA).

Según la Norma de ingresos sin contra prestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las transferencias son, entre otros, recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, por lo que teniendo en cuenta que la UGG y la URA son unidades independientes, los giros de recursos que realice la URA a la UGG se reconocerán como transferencias.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual aplicable a las Entidades de Gobierno el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos. Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que estas se reconocen cuando la entidad adquiera derechos de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero, en desarrollo de sus actividades, las cuales pueden ser transacciones sin contraprestación tal como lo son las transferencias.

Teniendo en cuenta que el Decreto No 780 DE 2016 establece que los ingresos para financiar la operación de la ADRES estarán conformados por un porcentaje de hasta el cero punto cinco por ciento (0,5%) de los recursos en administración, los ingresos de funcionamiento de la UGG se reconocen en función de las obligaciones que esta asuma. De tal forma que, en lo relacionado con los recursos destinados a cubrir las obligaciones del contrato de auditoría, se reconocerán como ingreso cuando existan condiciones para el reconocimiento de obligaciones que sustenten el derecho de transferencia frente a la URA.

Dado el contexto anterior, la entidad deberá evaluar si en el momento de reconocer el ingreso existían las condiciones para registrar la obligación con la empresa contratada para la realización de la auditoría, de tal forma que permitiera reconocer la cuenta por cobrar a la URA.

Así las cosas, la UGG aplicará uno de los siguientes procedimientos según sea el caso:

### **1. Procedimiento contable si existían las condiciones para reconocer la obligación del contrato de auditoría en la vigencia 2018**

Si una vez realizado el análisis, la UGG define que había condiciones para el reconocimiento de la obligación con la empresa contratada para la realización de la auditoría, se deberá realizar la corrección del error debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-

RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta del pasivo que refleje la naturaleza de la obligación.

Bajo este escenario, la UGG tendría el derecho de reconocer una cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de transferencia por lo que deberá realizar la reclasificación debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, en adelante con la adquisición de un bien o servicio, la UGG reconocerá la obligación debitando la subcuenta de la cuenta del gasto que represente la naturaleza del bien o servicio adquirido y acreditará la subcuenta de la cuenta que represente la naturaleza de la obligación adquirida.

Una vez reconocida la obligación, registrará el derecho por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la URA registrará la obligación de transferir los recursos a la UGG debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la UGG debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Por su parte la URA debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## **2. Procedimiento contable si no existían las condiciones para reconocer la obligación del contrato de auditoría en la vigencia 2018**

Si al realizar el análisis se encuentra que no existían las condiciones para el reconocimiento de la obligación con la empresa contratada para la realización de la auditoría, la UGG no debió reconocer la cuenta por cobrar a la URA ni el ingreso por concepto de transferencia, por lo que deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.



Por lo anterior, la UGG deberá cancelar la cuenta por cobrar registrada debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la URA registrará la corrección debitando la subcuenta de la cuenta del pasivo en la que haya registrado la cuenta por pagar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la entidad revelará, de acuerdo con la materialidad, en las notas a los estados financieros los montos relacionados a los contratos de auditoría que se encuentran pendientes de ejecución.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003171 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para dar de baja en cuentas, los hechos económicos relacionados con los pagos en exceso por concepto de Impuesto predial e industria y comercio.

Doctora  
 DIANA MARÍA JACOME CARREÑO  
 Asesora Jurídica  
 Alcaldía de Barrancabermeja  
 Barrancabermeja, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2020550000072, del día 27 de diciembre de 2019, en la cual se señala:

“Por medio del presente, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la ley 1437 de 2011 sustituida en su título II por el artículo 1° de la ley 1755 de 2015, me permito formular consulta con fundamento en lo siguiente:

I. El Municipio en sus cuentas registra saldos a favor de beneficiarios, correspondiente a los impuestos predial y de industria y comercio de las vigencias 2012, 2013 y 2014.

II. Se requiere llevar a cabo la correspondiente depuración de la información financiera.

(...)

III. Consulta

Primera: ¿Cuál es el procedimiento que se debe surtir para reconocer que venció el término para la devolución de lo pagado en exceso-Art. 11 Decreto 2277 de 2012, y efectuar la depuración de la información contable?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 2277 del 06 de noviembre del 2012, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones, en el artículo 11, expresa:

“Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el artículo 2536 del Capítulo III del Título XLI del Código Civil, Ley 84 de 1873 establece que:

“ARTICULO 2536. <PRESCRIPCION DE LA ACCION EJECUTIVA Y ORDINARIA>. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el artículo 855 del Estatuto Tributario, establece:

“Art. 855. Término para efectuar la devolución.

\* -Inciso Modificado-La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

\*\* -Inciso Adicionado-El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

Par 1. En el evento de que la Contraloría General de la República efectúe algún control previo en relación con el pago de las devoluciones, el término para tal control no podrá ser superior a dos (2) días, en el caso de las devoluciones con garantía, o a cinco (5) días en los demás casos, términos estos que se entienden comprendidos dentro del término para devolver.

Par 2. La Contraloría General de la República no podrá objetar las resoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se ordenen las devoluciones de impuestos, sino por errores aritméticos o por falta de comprobantes de pago de los gravámenes cuya devolución se ordene.

Par 3. Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver.

Par 4. \*\*\*-Adicionado-Para efectos de la devolución establecida en el párrafo primero del artículo 850 de este Estatuto, para los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, para los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y para los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 de este Estatuto, que ostenten la calidad de operador económico autorizado de conformidad con el decreto 3568 de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Naturales deberá devolver previa las compensaciones a que haya lugar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de solicitud presentada oportunamente y en debida forma.

Nota 1. Par 5. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN podrá devolver, de forma automática, los saldos a favor originados en el impuesto sobre la renta y sobre las ventas.

El mecanismo de devolución automática de saldos a favor aplica para los contribuyentes y responsables que:

- a. No representen un riesgo alto de conformidad con el sistema de análisis de riesgo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN;
- b. Más del ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos o gastos y/o impuestos sobre las ventas descontables provengan de proveedores que emitan sus facturas mediante el mecanismo de factura electrónica.

El Gobierno nacional reglamentará el mecanismo de devolución automática. “(Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la norma de Cuentas por pagar, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

#### 3.6. Revelaciones

(...)

10. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por pagar, se revelará la ganancia reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.”  
(Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, determina en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, lo siguiente:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

(...)

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Es de precisar que, no es competencia de la CGN señalar los procedimientos administrativos para retirar del Estado de Situación Financiera los hechos económicos, que por prescripción de la acción ejecutiva no son exigibles de cobro por parte de los contribuyentes, por ser un asunto propio de la gestión jurídica y administrativa, en concordancia con la regulación general que le sea aplicable, máxime si se tiene en cuenta que la regulación contable no está orientada a definir los procedimientos administrativos, pues sus propósitos se orientan a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas, razón por la cual este asunto deberá ser resuelto con el concurso del área jurídica de la Entidad, en consonancia con las normas expuestas en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, desde la perspectiva meramente contable, la Entidad deberá atenerse a los siguientes lineamientos:

Respecto de los saldos a favor presentados en una declaración tributaria por pagos en exceso, deberán ser reconocidos como un pasivo mediante un crédito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando los contribuyentes realicen la solicitud de devolución de los mayores valores consignados dentro de los términos previstos en el artículo 2536 del Código Civil, el registro contable que deberá adelantar la Entidad cuando se materialice el desembolso, será mediante un débito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se anota que, el registro del pasivo se deberá realizar siempre que la entidad espere a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento, en concordancia con la norma de Cuentas por pagar del Marco normativo para Entidades de Gobierno.

Cuando las obligaciones no cumplan con los requisitos para el reconocimiento como pasivo, se deberá atender a la baja en cuentas de la norma de Cuentas por pagar, así como a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016.

Por lo anterior, la entidad deberá identificar si desde el reconocimiento, esta contaba con la información suficiente para que dichas obligaciones no fueran reconocidas como pasivo, o si por el contrario es información cuya disponibilidad únicamente se presentó durante el periodo o posteriores.

Si la información únicamente estuvo disponible en el periodo o posteriores, la baja en cuentas del pasivo se efectuará debitando la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En caso de que la información para definir que las obligaciones no correspondían a pasivos, se encontrara disponible en el momento en que erróneamente se reconoció, o en periodos posteriores pero por circunstancias administrativas esta se omitió, la baja en cuentas se realizará atendiendo el numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual, se debitará la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información

comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de dichos pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001521 del 29-01-2020

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000003231 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctor  
 YESID CORREA TORRES  
 Coordinador Grupo de Contabilidad (E)  
 Departamento Nacional de Planeación  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500000732 del 14 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“En los contratos interadministrativos de mandato, suscritos entre el Departamento Nacional de Planeación y ENTerritorio, (antes FONADE) se estipula, que:

“FORMA DEPAGO DE LA CUOTA DE ADMINISTRACIÓN: Para la vigencia 2019, se pagará por concepto de cuota de administración hasta la suma de TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES (\$3.276.000.000) a razón de CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS MCTE (\$468.000.000) que se pagarán mes vencido al mandatario, exceptuando el mes en el que se firme el contrato que se pagará en proporción a los días en los que se preste el servicio...”

“PARAGRAFO 3: Los pagos se efectuarán en la cuenta señalada por el mandatario al DNP, previa certificación por parte del supervisor del contrato designado por el DNP, del cumplimiento de la entrega y aprobación de los informes de administración de los recursos en los plazos señalados y con la presentación de la respectiva cuenta de cobro (...)”.

Teniendo en cuenta las cláusulas contempladas en los convenios interadministrativos suscritos, el Departamento Nacional de Planeación, realiza la causación de las obligaciones por concepto de cuota de administración, en el momento que se radica la cuenta con la debida aprobación del supervisor, evento que genera el derecho en cumplimiento del

principio de devengo. Por consiguiente, la causación no se realiza mes vencido, por no tener la certeza del cumplimiento de la entrega y aprobación de los informes. La Contraloría General de la República, por su parte argumenta en el informe de auditoría que el DNP, lleva una contabilidad de caja y no registra en el momento que suceden los hechos económicos.

Por lo anteriormente expuesto, se requiere emitir concepto sobre la pertinencia de causar el valor de la cuota de administración mensualmente o una vez el supervisor apruebe y tramite la cuenta de cobro, en cumplimiento a los principios de devengo y periodo”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El 24 de mayo de 2019, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial (ENTerritorio) suscriben el contrato interadministrativo de mandato No 558, con el objeto conferir “...mandato a ENTerritorio para realizar la administración y operación del Fondo Regional para los Contratos Plan/Pactos Territoriales con los recursos que ingresen a este y los demás que le sean transferidos”

La cláusula octava de dicho contrato establece el valor y la forma de pago de las cuotas de administración de dicho contrato, al respecto establece lo siguiente:

“OCTAVA. -VALOR DEL CONTRATO (CUOTA DE ADMINISTRACIÓN) Y FORMA DE PAGO: El DNP reconocerá a ENTerritorio por la administración y operación del Fondo Regional de los Contratos Plan/Pactos Territoriales durante el periodo de ejecución del presente Contrato la suma de OCHO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y CINCO MILLONES SEISCIENTOS SEIS MIL PESOS MCTE (\$8.835.606.000).

#### FORMA DE PAGO DE LA CUOTA DE ADMINISTRACIÓN:

1. Para la vigencia 2019, se pagará por concepto de cuota de administración hasta la suma de hasta TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES DE PESOS MCTE (\$3.276.000.000) a razón de CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS MCTE (\$468.000.000) que se pagarán mes vencido al mandatario, exceptuando el mes en el que se firme el contrato que se pagará en proporción a los días en los que se preste el servicio.

(...)

PARÁGRAFO 3: Los pagos se efectuarán en la cuenta señalada por el mandatario al DNP, previa certificación por parte del supervisor del contrato designado por el DNP, del cumplimiento de la entrega y aprobación de los informes de administración de los recursos en los plazos señalados y con la presentación de la respectiva cuenta de cobro. En la cuenta de cobro deberán discriminarse los recursos que son solicitados como desembolso para su administración y los que son requeridos como pago por la cuota de administración”.

Los pagos por concepto de cuota de administración se harán dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de radicación en la Subdirección Financiera del DNP del recibo a satisfacción del informe de administración de los recursos y operación del Fondo por parte del supervisor del contrato y la entrega de la cuenta de cobro y documentos requeridos para el pago, previa disponibilidad de PAC” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

#### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo...” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, describe dentro de los principios de contabilidad pública:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco conceptual también define los pasivos como:

#### “6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia” (Subrayados fuera de texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, en el numeral 6.2.2 del Marco conceptual se establece que “Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de

eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para entidades de Gobierno, la Norma de cuentas por pagar establece que “Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento”.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En ese sentido, la cláusula octava del contrato suscrito entre el DNP y ENTerritorio establece que la primera reconocerá a ENTerritorio por la administración y operación del Fondo Regional de los Contratos Plan/Pactos Territoriales durante el periodo de ejecución del contrato la suma de ocho mil ochocientos treinta y cinco millones seiscientos seis mil pesos (\$8.835.606.000) los cuales se pagarán de forma distribuida entre los años 2019 y 2020, estableciendo que para el primer año el monto sería de tres mil doscientos setenta y seis millones de pesos (\$3.276.000.000) a razón de cuatrocientos sesenta y ocho millones de pesos (\$468.000.000) pagaderos mes vencido a ENTerritorio, exceptuando el mes en el que se firme el contrato que se pagará en proporción a los días en los que se preste el servicio.

Adicionalmente, el párrafo 3 de dicha cláusula establece que los pagos se efectuarán en la cuenta señalada por ENTerritorio al DNP, previa certificación por parte del supervisor del contrato designado por el DNP, del cumplimiento de la entrega y aprobación de los informes de administración de los recursos en los plazos señalados y con la presentación de la respectiva cuenta de cobro en la que deberán discriminarse los recursos que son solicitados como desembolso para su administración y los que son requeridos como pago por la cuota de administración.

Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del párrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020441 DEL 18-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Subcuentas contables para el registro del Impuesto y Aporte Solidario Voluntario por el COVID 19.

Doctor  
GENES LARRY VELASCO VELASCO  
Contador General  
Alcaldía de Santiago de Cali  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018672, el día 20 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Con el fin de efectuar adecuadamente los registros relacionados con el “Impuestos (Sic) Solidario por el COVID-19, creado mediante el Decreto 568 de Abril de 2020 en el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020, solicitamos nos informe la subcuenta en las cuales se efectuará el registro en mención para:

-Trabajadores-(Devengan salario)  
-Contratistas Personas Naturales (Contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades y por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020, en los siguientes artículos determina:

“ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; de las ramas legislativa y judicial; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por



consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de fuerza pública no son sujetos pasivos impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

(...)

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020

inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla. (...)

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución CGN N° 091 del 08 de mayo de 2020 por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; subcuentas para el registro o reporte del Impuesto solidario por el COVID 19 y del Aporte solidario voluntario por el COVID 19, considera:

"ARTÍCULO 1º. Crear las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
<u>243630</u>	<u>Impuesto solidario por el COVID 19</u>

<u>243631</u>	<u>Aporte solidario voluntario por el COVID 19</u>
410574	Impuesto solidario por el COVID 19
442826	Aporte solidario voluntario por el COVID 19

“(Subrayados fuera de texto)”

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

#### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas:

"2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

#### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normativa vigente o en acuerdos contractuales.

También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad. (...)" (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Cuando una entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por un trabajador a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE

ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

En este sentido, el importe retenido a los sujetos pasivos del Impuesto Solidario por el COVID 19, deberá ser registrado por los agentes retenedores en la subcuenta 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Por su parte, cuando los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, deseen voluntariamente realizar un aporte solidario por el COVID 19, los agentes de retención deberán registrar el importe retenido en la subcuenta 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Las subcuentas 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 y 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, fueron creadas por medio de la Resolución CGN N° 091 de 2020, transcrita una parte, en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, en atención a la pregunta sobre el tercero que se debe usar para el reconocimiento contable del hecho económico, es pertinente señalar que en términos generales deberá ser el beneficiario. Se aclara que, estos asuntos son propios de cada entidad contable pública, por lo tanto, no es competencia de la CGN determinar la especificidad, ya que los propósitos de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación están orientados a determinar los criterios generales de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

Por último, es de precisar que para conservar la trazabilidad del hecho económico, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020451 DEL 18-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable del Impuesto y Aporte Solidario Voluntario por el COVID 19.

Doctora  
EMILCE LUNA SANTIBÁÑEZ  
Contadora (E)  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018532, el día 17 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020 “Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia económica, social y ecológica dispuesto en el decreto legislativo 417 de 020” a fin de dar cumplimiento a lo establecido en dicha normativa y garantizar el reporte y control de estos recursos se solicita:

1. Informar la cuenta contable por la cual se realizaría el reconocimiento contable del impuesto solidario por el COVID 19, se utilizará la misma cuenta contable para el impuesto obligatorio y para el voluntario.
2. Informar el tercero a utilizar en los reconocimientos contables del Impuesto solidario por el COVID 19.
3. Demás análisis y precisiones contables que consideren necesarios tener en cuenta por parte de las entidades pública para dar cumplimiento a la normativa emitida.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades y por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020, en los siguientes artículos determina:

“ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; de las ramas legislativa y judicial; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de fuerza pública no son sujetos pasivos impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

(...)

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)



ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla. (...)

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución CGN N° 091 del 08 de mayo de 2020 por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; subcuentas para el registro o reporte del Impuesto solidario por el COVID 19 y del Aporte solidario voluntario por el COVID 19, considera:

“ARTÍCULO 1º. Crear las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
<u>243630</u>	<u>Impuesto solidario por el COVID 19</u>
<u>243631</u>	<u>Aporte solidario voluntario por el COVID 19</u>
410574	Impuesto solidario por el COVID 19
442826	Aporte solidario voluntario por el COVID 19

“(Subrayados fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

#### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas:

“2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE  
DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normativa vigente o en acuerdos contractuales.

También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Cuando una entidad consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por un trabajador a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

En este sentido, el importe retenido a los sujetos pasivos del Impuesto Solidario por el COVID 19, deberá ser registrado por los agentes retenedores en la subcuenta 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Por su parte, cuando los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, deseen voluntariamente realizar un aporte solidario por el COVID 19, los agentes de retención deberán registrar el importe retenido en la subcuenta 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Las subcuentas 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 y 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19 de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, fueron creadas por medio de la Resolución CGN N° 091 de 2020, transcrita una parte, en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, en atención a la pregunta sobre el tercero que se debe usar para el reconocimiento contable del hecho económico, es pertinente señalar que en términos generales deberá ser el beneficiario. Se aclara que, estos asuntos son propios de cada entidad contable pública, por lo tanto, no es competencia de la CGN determinar la especificidad, ya que los propósitos de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación están orientados a determinar los criterios generales de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

Por último, es de precisar que para conservar la trazabilidad del hecho económico, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024881 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Provisiones Cuentas de orden acreedoras -pasivos contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de pasivos no reconocidos en periodos anteriores

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027752, el día 12 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“En una entidad pública donde no reconocieron pasivos al 31 de Diciembre de 2019, en el año siguiente es correcto que la entidad contabilicen(sic) en las cuentas de orden?...”

Que Procedimiento se debe aplicar para ello. (sic)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA  
(...)”

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

## 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos por parte de las Entidades de Gobierno, establecen en el Capítulo II. PASIVOS, lo siguiente:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 6. PROVISIONES

#### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

### “91-PASIVOS CONTINGENTES

#### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la entidad.

Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. La entidad registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos por parte de las Entidades de Gobierno establece en el numeral 4.3. Corrección de errores, lo siguiente:

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimoniales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Inicialmente, es preciso advertir la entidad debe aplicar lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública, expedido por la CGN.

Así las cosas, la Entidad en función del principio del devengo y con el recibo a satisfacción de las compras de bienes y/o servicios que va ejecutando, debe proceder al registro en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del bien y/o servicio recibido, y un crédito en las subcuentas pertinentes.

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Se registrarán como pasivos contingentes en cuentas de orden aquellas obligaciones sobre las cuáles es posible realizar una medición y cuyo pago es posible, es decir, que la probabilidad de tener que desprenderse de recursos es menor que la probabilidad de no tener que hacerlo. Para el efecto el Catálogo General de Cuentas contiene las subcuentas y cuentas del Grupo 91-PASIVOS CONTINGENTES y como contrapartida la subcuenta de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB). Si para efectos de control y de suplir



necesidades de información, la entidad quiere llevar un control en cuentas de orden puede efectuarlo, previo reconocimiento de los pasivos en el estado de situación financiera.

Por otra parte, es necesario que la entidad evalúe el impacto de los hechos económicos no reconocidos el periodo anterior y si el error se considera material, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de conformidad con lo establecido en el numeral 4-POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES del Marco normativo para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000026141 DEL 26-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Otros gastos Cuentas por cobrar Otros ingresos Cuentas de orden deudoras -Deudoras de control Cuentas de orden deudoras -Deudoras por el contra
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de pasivos para la devolución de recursos asignados al desarrollo de convenios interadministrativos, de conformidad con las actas de liquidación. Reconocimiento de proceso de responsabilidades fiscales.

Doctora  
CLAUDIA STELLA DIAZ GARCIA  
Profesional Universitario  
Instituto Departamental de Recreación y Deportes  
Bucaramanga, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500027362, del día 11 de junio de 2020, mediante la cual formula consulta en los siguientes términos:

“En el año 2017 se firmaron convenios interadministrativos 1114 y 0927 con el Departamento de Santander con el objeto de apoyar Juegos deportivos Supérate y Juegos paralímpicos respectivamente.

Durante la vigencia 2017 se hizo el registro de Ingresos por Transferencia de los recursos del Departamento y se ejecutó el Gasto Público Social conforme al Proyecto.

En 2020 la Gobernación de Santander publicó en la página WEB las Actas de Liquidación Unilateral fechadas el 05/12/2019 y 06/11/2019, que de acuerdo a la descripción de los hechos manifiestan en el Acta que se evidencia el incumplimiento del objeto contractual porque los recursos no se ejecutaron a satisfacción y por lo tanto no reconocen los gastos incurridos en la ejecución; razón por la cual para quedar a PAZ Y SALVO debemos reintegrar los recursos que nos desembolsaron.

Para hacer el registro del Acta Unilateral debemos crear un pasivo del tercero Gobernación de Santander por el valor de los soportes que el Supervisor no validó; ¿contra qué cuenta registro el pasivo teniendo en cuenta que corresponde a la vigencia 2017?

¿Además, teniendo como soporte el Acta de Liquidación Unilateral y sus considerandos debo registrar la responsabilidad fiscal de los servidores públicas que presuntamente incurrieron en los hechos que determinaron el no reconocimiento de los gastos? “

A solicitud de este despacho, mediante correo electrónico el consultante remitió el convenio interadministrativo N° 114/2017 suscrito entre el Departamento de Santander y elINDER.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

#### 1) Sobre el reconocimiento de pasivos para la devolución de recursos

Las cláusulas octava y novena del convenio interadministrativo 114/2017 suscrito entre el Departamento de Santander y elINDER, cuyo objeto es: “APOYO PARA LA REALIZACION DE LOS XXXVIII JUEGOS DEPORTIVOS SUPÉRATE INTERCOLEGIADOS 2017 EN SUS FASES DEPARTAMENTAL, (FINAL) NACIONAL (REGIONAL Y FINAL) E INTERNACIONAL (SUDAMERICANOS Y CENTRO AMERICANOS A REALIZARSE EN EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER.”, disponen lo siguiente:

OCTAVA: DESTINACION ESPECÍFICA: Los recursos aportados por EL DEPARTAMENTO se destinarán exclusivamente para el desarrollo del objeto establecido en la cláusula primera.

NOVENA: RESTITUCION DE FONDOS: En el evento de no cumplimiento por parte del INDERSANTANDER del objeto del presente convenio en su ejecución, deberá este restituir inmediatamente los fondos aportados por el DEPARTAMENTO. (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, mediante Doctrina ha señalado en distintas oportunidades, que el reconocimiento contable de los hechos económicos que se derivan de la ejecución de un convenio entre dos o más entidades.

Entre los conceptos emitidos bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente se encuentra el identificado con el No. 20152000033341 del 2015, dirigido a Doctor Luis Eduardo Rojas Coordinador GIT de Gestión Financiera Departamento Administrativo de COLDEPORTES, el cual, en el numeral 2 de las conclusiones, señaló:

#### “2) Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Cuando la entidad que entrega los recursos cede la titularidad de los mismos, dicha operación se debe reconocer como un gasto por transferencia, y la entidad receptora como un ingreso por transferencia. No obstante, se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

De acuerdo con lo anterior, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

-Que la transferencia de recursos esté condicionada. Este caso hace referencia a que la entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3 del numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

#### "4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe y establece la dinámica de las siguientes cuentas:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (Subrayado fuera de texto)

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros”

#### 2) Reconocimiento de responsabilidad fiscal

Los artículos 1º, 3º, 4º, 53 y 58 de la Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establecen:

“Artículo 1º. Definición. <Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

(...)

Artículo 3º. Gestión Fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 4º. Objeto de la responsabilidad fiscal. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

(...)

Artículo 12. Medidas cautelares. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

Se ordenará el desembargo de bienes cuando habiendo sido decretada la medida cautelar se profiera auto de archivo o fallo sin responsabilidad fiscal, caso en el cual la Contraloría procederá a ordenarlo en la misma providencia. También se podrá solicitar el desembargo al órgano fiscalizador, en cualquier momento del proceso o cuando el acto que estableció la responsabilidad se encuentre demandado ante el tribunal competente, siempre que exista previa constitución de garantía real, bancaria o expedida por una compañía de seguros, suficiente para amparar el pago del presunto detrimento y aprobada por quien decretó la medida.

Parágrafo. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares dentro del proceso de jurisdicción coactiva y el deudor demuestre que se ha admitido demanda y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, aquellas no podrán ser levantadas hasta tanto no se preste garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado más los intereses moratorios.

(...)

Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes.

(...)

Artículo 58. Mérito ejecutivo. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las Contralorías.”

Desde la perspectiva contable pública, el numeral 2 del capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

#### “8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO:

##### DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.

#### 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

##### DESCRIPCION:



Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”. Esta cuenta contiene la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales.

#### “4808-INGRESOS DIVERSOS

##### DESCRIPCION:

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”. Dicha cuenta contiene la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales.

#### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los puntos planteados en la consulta:

5. Reconocimiento de pasivos para la devolución de recursos asignados al desarrollo de convenios interadministrativos, de conformidad con las actas de liquidación

A través de la doctrina contable pública la CGN ha señalado los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en los que una entidad pública subsidia, concurre o apoya la gestión de otra entidad, mediante la financiación de proyectos que ejecutan las entidades beneficiarias, indicando que las entidades deberán analizar las condiciones pactadas, esto es modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Del análisis al convenio, anexo a la consulta, se encuentra que el objeto del mismo es el apoyo financiero por parte del Departamento para el desarrollo de los juegos deportivos por parte del INDER, y en la cláusula octava estipula como condición la restitución de los recursos al Departamento en el evento que estos no se ejecuten de conformidad con el objeto contractual. Por esta razón el INDER no debió registrar la recepción de los recursos en los resultados sino como un pasivo diferido, hasta su ejecución y verificación del

cumplimiento de las condiciones pactadas contractualmente, momento en el cual debía amortizar este pasivo y reconocer el ingreso por transferencia, tal como lo señaló la doctrina contable pública expedida bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Ahora bien, para corregir la información y reconocer la obligación a favor del Departamento por el reintegro de los recursos, deberá dar aplicación a la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para entidades de Gobierno, registrando la obligación por el reintegro de los recursos a la Gobernación, mediante un débito la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se cancelará con la devolución de los recursos al Departamento.

Es importante resaltar que, de acuerdo con lo señalado en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, cuando los errores de periodos anteriores sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

## 2) Reconocimiento de responsabilidades fiscales.

De conformidad con lo establecido en la Ley 610 de 2000, el proceso de responsabilidad fiscal es de competencia de las Contralorías y tienen por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, y en dichos fallos se cuantifica el daño ocasionado al erario para efecto de compensar el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

El proceso de responsabilidad fiscal, puede proferir fallos sin responsabilidad fiscal, autos de archivo y fallos con responsabilidad fiscal. En atención a lo anterior, el reconocimiento de estos hechos se deberá realizar de la siguiente manera:

Registro en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal:

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal, la entidad afectada, registrará en cuentas de orden el valor correspondiente determinado por el órgano de control, con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Registro del fallo sin responsabilidad fiscal:

Si la Contraloría profiere un fallo sin responsabilidad fiscal o un auto de archivo, el Instituto cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal:

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, Instituto, cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Adicionalmente el Instituto deberá reconocer el valor del fallo con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039591 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de cheques no cobrados o por reclamar, a nombre de la misma Entidad Contable Pública.

Doctora  
SANDRA MILENA SANJUÁN ACERO  
Coordinadora Grupo Contabilidad  
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025062, el día 26 de mayo de 2020, y posteriormente ampliado el contexto con el radicado N° 20205500029502, el día 25 de junio de 2020, mediante el cual consulta:

“En el año 2013 se presentó un cambio en la coordinación del grupo de tesorería en el IDEAM y en el documento de las observaciones al acta de entrega de la coordinación de fecha 11 de octubre de 2013, y radicado de Orfeo 20132050002993, la coordinadora entrante deja explícito: “numeral 1. Inventario de chequeras, donde se relacione los números de cheque sin girar:

El día 24 de julio de 2013, se firmó un anexo con la relación de chequeras de todas las cuentas corrientes de la Entidad, indicando su estado actual. El día 13 de septiembre de 2013 me fue entregada una chequera adicional de la Caja menor de recursos físicos, que permanecía en poder de la Señora Martha Betancourt, posterior a la entrega inicial de todas las chequeras. Se firmó anexo N° 8.

Se imprimieron los saldos desde el portal bancario, de las cuentas corrientes el 16 de julio, y con respecto a estos saldos hago algunas precisiones: (...)

-En la cuenta 01099369-9 de Servicios personales (Nación), hay un saldo de \$6.498.219,51 que viene desde antes de 2010, sin devolver al Tesoro Nacional.”

Durante la depuración que realizó el grupo de tesorería, se determinó que estos dineros correspondían a saldos de seguridad social pero no se logró identificar los terceros a quienes correspondían, por lo cual el reintegro al tesoro nacional debía ser como acreedores varios sujetos a devolución, además teniendo en cuenta que en caso que(SIC) los beneficiarios de dichas devoluciones lleguen a reclamar estos dineros se le pudieran reintegrar.

Así las cosas, en Diciembre de 2013 se realizó la devolución al tesoro nacional como acreedores varios sujetos a devolución, por valor de \$6.498.219,51 esta transacción se informó al grupo de contabilidad en 2017 fecha en la cual se realizó el registro contable cuya descripción es "Registro de consignación de la cuenta 249013 Acreedores Varios Sujetos a Devolución por el Ministerio de Hacienda (reintegro gastos de personal vigencia anterior año 2013)" y en el momento del registro contable en la cuenta la 138427 Recursos de acreedores reintegrados a tesorerías el tercero utilizado fue el tesoro nacional y a su vez en su correlativa en la cuenta 2.4.90.32 cheques no cobrados al no tener los terceros dueños de ese dinero se registró a nombre del IDEAM, quedando el registro así:

Identificación		Descripción		Saldo Anterior	Movimientos Debito	Movimientos Credito	Saldo Final
TER 83000602	INSTITUTO DE HIDROLOGIA METEOROLOGIA Y ESTUDIOS AMBIENTALES			6.498.219,51	0,00	0,00	6.498.219,51

A la fecha no tenemos más información de las situaciones que generaron esa partida, toda vez que las personas que estaban a cargo en los años que se generaron las mismas ya no se encuentran en la entidad.

Así las cosas y como indique(SIC) en el oficio anterior, en estos momentos tenemos un hallazgo de la oficina de control interno pendiente de solucionar, producto de una auditoría financiera los grupos de tesorería, presupuesto y contabilidad y como resultado de la misma la auditora nos dejó un hallazgo por tener un registro a nombre del mismo instituto, "HALLAZGO 7 Responsable: Grupo Contabilidad La cuenta contable 249032 -cheques no cobrados o por reclamar, presenta saldo por \$13.716.007.51, con corte a 30 de junio; este incluye un valor de \$6.498.219,51, registrado al NIT 830000602 del Instituto. Criterio: Se evidenció debilidades en el cumplimiento en la aplicación Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable Resolución No.193 de 2016. Etapas del Proceso Contable: Etapa Subetapa Factores de Riesgo Reconocimiento Identificación Numeral 13. Registros Globales de hechos económicos. Numeral 14. Aplicación incorrecta de los principios de contabilidad pública. Reconocimiento Registro Numeral 26. Imputación del hecho económico en una cuenta o código diferente al que le corresponde."

En las recomendaciones indicó: “Se recomienda, de acuerdo a (SIC) lo establecido en el numeral 3.2.11 Resolución 193 de 2016, que indica. “Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. En consecuencia, de lo anterior, se recomienda realizar el análisis respectivo y efectuar la reclasificación y registro según corresponda.”

Por lo anteriormente expuesto, y para dar cumplimiento al plan de mejoramiento formulado para dicho hallazgo, me permito solicitar su concepto en dos aspectos; el primero si está prohibido contablemente tener un registro contable en la cuenta contable 249032-cheques no cobrados o por reclamar a nombre de la misma ECP o si se está contraviniendo alguna normatividad contable y segundo a nombre de que tercero se debe realizar este registro contable, toda vez que como se indicó anteriormente, el dinero se reintegró al tesoro nacional, como acreedor sujeto de devolución y se desconoce el titular del mismo.”

El 24 de julio de 2020 mediante conferencia telefónica, la consultante nos informó que los registros contables sobre los montos transferidos al Ministerio de Hacienda corresponden a descuentos efectuados por la ECP a los empleados al momento del pago, los cuales les deben ser devueltos pero que sus beneficiarios no han sido identificados y que con posterioridad fueron asentados contablemente, tomando como base el procedimiento contable emitido por la Contaduría General de la Nación, emitido el 31 de agosto de 2016, “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera-SIIF Nación -Versión 2”. Adicionalmente se precisó que en ningún momento el IDEAM ha girado cheques con el propósito de efectuar las devoluciones a los beneficiarios respectivos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 298 del 23 de julio de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia, determina en el artículo 8 del Capítulo II. Definiciones especiales, lo siguiente:

“Artículo 8º. Sistema Integrado de Información Financiera. El Sistema Integrado de Información Financiero -SIIF-. es un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.”  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 2674 del 21 de diciembre de 2012, emitido por el Presidente en uso de sus facultades, por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación, establece:

#### “CAPÍTULO 1

##### El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación

Artículo 1°. Objeto. El presente decreto determina el marco para la administración, implantación, operatividad, uso y aplicabilidad del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

Artículo 2°. Definición. El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación es un sistema que coordina, integra, centraliza y estandariza la gestión financiera pública nacional, con el fin de propiciar una mayor eficiencia y seguridad en el uso de los recursos del Presupuesto General de la Nación y de brindar información oportuna y confiable.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Decreto 1068 del 26 de mayo de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, determina en el artículo 2.9.1.2.16., del Capítulo 2, lo siguiente: “Cumplimiento de las normas que rigen la gestión financiera pública. El uso del SIIF Nación no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de las disposiciones orgánicas, legales y reglamentarias en relación con la programación, aprobación, modificación y ejecución de sus presupuestos, así como de la aplicación de las normas contables vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, La Contaduría General de la Nación, emitió el 31 de agosto de 2016 el procedimiento contable “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera-SIIF Nación -Versión 2”, el cual establece:

“Los acreedores varios sujetos a devolución, se originan en aquellos cheques girados y no reclamados por el beneficiario final; o en aquellos que siendo reclamados, durante los seis meses siguientes a la fecha de emisión del mismo, el beneficiario final no hace efectivo su cobro.” (Subrayado fuera de texto)

La Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, la cual establece:

### “3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad. (...)

#### 3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.



Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

(...)

### 3.2.11 Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

### 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (...)" (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

## “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas así:

La entidad aplicó indebidamente el procedimiento contable “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera-SIIF Nación -Versión 2”; emitido por la Contaduría General de la Nación, por cuanto este procedimiento aplica a los acreedores varios sujetos a devolución, originados en cheques girados y no reclamados por el beneficiario final; o en aquellos que siendo reclamados, durante los seis meses siguientes a la fecha de emisión del mismo, el beneficiario final no hace efectivo su cobro y de acuerdo con el análisis del caso no existen cheques girados y los montos base del caso en revisión corresponden a descuentos efectuados por la ECP a los empleados al momento del pago, los cuales les deben ser devueltos pero que sus beneficiarios no han sido identificados. Así las cosas, la entidad deberá efectuar las reclasificaciones de los saldos totales de estas transacciones, para lo cual registrará un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar y debitar la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Es de precisar que, el artículo 2.9.1.2.16., del Decreto 1068 de 2015 indica que el uso del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de, entre otras cosas, la aplicación de las normas contables vigentes. Así las cosas, la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 193 de 2016, con la cual expidió el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, dispuso en el numeral 3.2.11 del anexo que hace parte de esta, que los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. Adicionalmente, considerando el principio de devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran, documentando el respectivo soporte de la transacción.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de “a nombre de qué tercero se debe realizar este registro contable, toda vez que como se indicó anteriormente, el dinero se reintegró al Tesoro Nacional, como acreedor sujeto de devolución y se desconoce el titular del mismo”, es importante manifestar que es un procedimiento contable que le atañe investigar a la misma entidad, teniendo en cuenta que el proceso de control interno contable es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Por lo antes expuesto, es responsabilidad de la administración representar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera para que esta sea útil a sus diferentes usuarios, por lo cual, de forma permanente se deberá realizar análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho y/o obligación para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de la pérdida de documentos e información, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes. La entidad deberá conservar la evidencia en papeles de trabajo de los análisis y conciliaciones de información realizadas, que servirán como soporte de los ajustes realizados.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representen serios problemas de confiabilidad en la información contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041081 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la ejecución de contratos por prestación de servicios sin la recepción de factura o cuenta de cobro.

Doctora  
DANIELA SÁNCHEZ SALAMANCA  
Contador  
Agencia Nacional de Hidrocarburos  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031272, del 08 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“La Agencia Nacional de Hidrocarburos conforme a su ejecución contractual y presupuestal al cierre de cada vigencia fiscal presenta reservas presupuestales, resultantes de aquellos contratos cuyas obligaciones debiéndose cumplir en la vigencia fiscal en la que se suscribieron, por razones de fuerza no pudieron ejecutarse (técnicos, ambientales, sociales), o no fueron radicadas la facturas o cuentas de cobro para su trámite, situación que obliga a su cumplimiento presupuestal y contractual a más tardar en la vigencia siguiente.

Así las cosas, presentamos las siguientes inquietudes frente a lo que exige el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

1. ¿Cuál es el tratamiento y dinámica contable que se le debe dar al cierre de cada vigencia fiscal, respecto de los servicios ejecutados en la vigencia, pero la factura o documento de cobro se reciben en la vigencia siguiente?, situación en la que dichos recursos se constituyen en reservas presupuestales para ejecutar a más tardar en la vigencia siguiente.

2. ¿Cuál es el tratamiento y dinámica contable que se le debe dar al cierre de cada vigencia fiscal, respecto de los saldos por ejecutar de los contratos, en los cuales por razones de fuerza mayor (técnicos, ambientales, sociales), aún no se cuenta con la prestación del servicio y consecuentemente no existe factura o documento de cobro para su exigibilidad,

y que claramente se ejecutaran en la vigencia siguiente?, situación en la que dichos recursos se constituyen en reservas presupuestales para ejecutar a más tardar en la vigencia siguiente.

Nuestra solicitud, se presenta, teniendo como precepto la razón de casualidad que debe existir entre el presupuesto y la contabilidad.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad de carácter presupuestal, el Estatuto Orgánico de Presupuesto, compilado en el Decreto 111 de 1996, señala lo siguiente:

“d) Del régimen de las apropiaciones y reservas

ARTÍCULO 89. Las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva. (...)

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

El Gobierno Nacional establecerá los requisitos y plazos que se deben observar para el cumplimiento del presente artículo (L. 38/89, art. 72; L. 179/94, art. 38; L. 225/95, art. 82)”. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991, le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...). (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

La Contraloría General de la República -CGR, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia’, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9° LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así: (...)

2. LIBRO DE GASTOS. En este libro deben registrarse las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros definidos en el acto administrativo de la entidad que lo desagregue, reflejando la apropiación inicial, sus modificaciones, la apropiación definitiva, los certificados de disponibilidad, los compromisos contraídos, las obligaciones y los pagos realizados. (...)

4. LIBRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES. En este libro deben registrarse los compromisos pendientes de obligar de la vigencia anterior por cada una de las apropiaciones, y que se constituyeron en reservas presupuestales al cierre del período fiscal, las obligaciones y

pagos realizados con cargo a ellas en la vigencia siguiente y los saldos vigentes o fenecidos. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en lo relacionado con la normatividad contable pública emitida por la CGN, en el Marco de sus competencias, expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en donde incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

#### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo (...)” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, describe dentro de los principios de contabilidad pública:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco conceptual incluye la definición de activos, pasivos, gastos y costos como sigue:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a)

usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

#### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (...)

#### 6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y transversal a los marcos normativos, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

#### “4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.



Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”

## CONCLUSIONES

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, y por lo tanto los resultados no pueden ser iguales entre sí.

Los compromisos presupuestales originados en actos administrativos o en contratos y convenios interadministrativos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge una obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento en el cual el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente, evento que se producirá a futuro.

Por su parte, las denominadas reservas presupuestales se constituyen al cierre de la vigencia fiscal con los saldos de compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, esto representa un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la obligación en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

Así las cosas, con independencia de las restricciones de carácter financiero y presupuestal, en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre la forma, establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y la forma legal que representa el hecho.

En ese sentido, las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad recibió los beneficios asociados con la transacción, es decir, consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad; y, b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad.

La inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la entidad debe proceder con el reconocimiento contable de la ejecución del contrato independientemente del reconocimiento de orden presupuestal.

En consecuencia, tratándose de contratos por prestación de servicios donde la entidad actúa como contratante, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega o cualquier otro documento que lo soporte, debitará las subcuentas y cuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE

TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del bien o servicio recibido, y acreditará la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según concierna a la forma de pago pactada en el contrato y sin detrimento del reconocimiento de las respectivas retenciones y descuentos a que haya lugar.

De conformidad con lo anterior, al final del periodo contable, en la información financiera se verá reflejado el reconocimiento de las obligaciones junto con el respectivo activo, gasto o costo en la proporción de ejecución del contrato de prestación de servicios, mientras que, los saldos pendientes por ejecutar por razones técnicas, ambientales y sociales constituidos en reservas presupuestales al cierre del periodo no son objeto de reconocimiento contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053871 DEL 11-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas Por Pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del recaudo correspondiente a la cuota de fiscalización para fortalecer el Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales, por parte del Municipio y de la Contraloría Municipal

Doctora

JUDITH SORAYA HERNÁNDEZ RAMÍREZ

Profesional especializado

Municipio de Tunja

Tunja, Boyacá

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500038612, el día 20 de agosto de 2020, mediante la cual solicita aclaración sobre el sobre el manejo contable y presupuestal que se les debe dar a los recursos recaudados por las entidades territoriales por concepto de cuota de auditaje, teniendo en cuenta los siguientes hechos:

“Lo anterior obedece a controversia suscitada con funcionario de la Contraloría municipal de Tunja, quien en observación de auditoria manifiesta lo siguiente:

“Se concluye que por procedimientos inadecuados la Alcaldía de Tunja ha venido recaudando la cuota de auditaje y la ingresa a su presupuesto en el Capítulo Ingresos Corrientes de Libre Destinación ICLD, Rubro presupuestal 1.1.01.02.05.01 Cuota de auditaje, los cuales han tenido un recaudo efectivo de \$455.993.097 en el periodo 2011 a 2019, recursos que no han sido contabilizados (reconocidos, registrados ni revelados) en los Pasivos Cuenta 2407 Recursos a favor de terceros, subcuenta 240790 Otros recaudos a favor de terceros, cuenta auxiliar recaudos a favor de la Contraloría Municipal de Tunja por cuota de auditaje, con el agravante de que no han sido transferidos a la Contraloría Municipal de Tunja, que por ley le corresponden”

Al respecto el Municipio de Tunja, manifestó que las cuotas de auditaje no se estaban considerando como pasivos cuenta 2407 recursos a favor de tercero, si no que se registra

en la cuenta del ingreso 411062; ni podían ser adicionados a la transferencia que por Ley hace el municipio, por cuanto el municipio hace la transferencia mensualmente según PAC, y conforme lo establecido en el Artículo 2 de la Ley 1416 de 2010, que fijó el límite de gastos de las contralorías municipales y distritales, señalando que a partir de la vigencia 2011 los gastos de las Contralorías Municipales y Distritales, sumadas las transferencias del nivel central y descentralizado, crecerán porcentualmente en la cifra mayor que resulte de comparar la inflación causada en el año anterior y la proyectada para el siguiente por el respectivo distrito o municipio.

Por consiguiente, la transferencia para funcionamiento de la Contraloría Municipal no puede sobrepasar el límite establecido en la Ley.

Igualmente, expusimos que consideramos fundamental e importante que la Contraloría Municipal de Tunja debe acoger los lineamientos que sobre el particular traza la Contraloría General de la República; la cual mediante Resolución reglamentaria ejecutiva Numero REG-EJE-0039 fechada el 07 de febrero de 2018 "Por la cual se adopta el método para la certificar los ingresos corrientes de libre destinación recaudados efectivamente en la vigencia anterior y sobre la relación porcentual entre los gastos de funcionamiento y los ingresos corrientes de libre destinación de la vigencia inmediatamente anterior de las entidades territoriales, y para calcular el límite de gasto de éstas, de las corporaciones públicas territoriales y de los entes de control territoriales"; en la cual en la parte considerativa tuvo a bien aclarar: "Que el Artículo 2 de la Ley 1416 de 2010, fija el límite de gasto de las contralorías municipales y distritales, señalando que a partir de la vigencia 2011 los gastos de las Contralorías Municipales y Distritales, sumadas las transferencias del nivel central y descentralizado, crecerán porcentualmente en la cifra mayor que resulte de comparar la inflación causada en el año anterior y la proyectada para el siguiente por el respectivo distrito o municipio.

Que cuando el último inciso del artículo 2 de la Ley 1416 de 2010 señala que a partir de 2011 los mencionados gastos, sumadas las transferencias del nivel central y descentralizado crecerán en la forma en que se describe en el párrafo anterior, se entiende que las cuotas de fiscalización contempladas en el parágrafo del artículo 2 están incluidas en el presupuesto definitivo (los gastos) de las citadas entidades de control fiscal y que no se adicionan al mismo."

Así mismo existe un pronunciamiento de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien mediante concepto 005276 de febrero de 2014, reiterado en el Boletín 38 de Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales de mayo de 2014, señaló que "Igualmente, es importante manifestar que las cuotas de fiscalización que pagaron, durante el 2010, las entidades descentralizadas del orden distrital y municipal no se adicionaban al giro que el sector central hace a los presupuestos de las

contralorías del mismo orden, sino que eran simplemente una fuente de financiación para tal giro. Es decir, a partir de la vigencia 2011 el monto anual autorizado para gastos de las contralorías distritales y municipales se calculaba sobre el presupuesto definitivo en la vigencia anterior, es decir, la de 2010 sin adicionar aparte las cuotas de fiscalización de las entidades descentralizadas. (Subrayado nuestro)

Considerando lo anterior, el Municipio manifestó que claramente se deduce que el recaudo de los recursos por cuotas de fiscalización, que percibe el Municipio de Tunja, no pueden ser contabilizados (reconocidos, registrados ni revelados) en los Pasivos Cuenta 2407 Recursos a favor de terceros, subcuenta 240790 Otros recaudos a favor de terceros, por cuanto no tienen esa naturaleza y están incluidos en la transferencia para gastos de funcionamiento, que hace el Municipio de Tunja a la Contraloría Municipal y cuyo calculo o valor transferido está claramente determinado por la Ley.

Sin embargo, la Contraloría Municipal de Tunja, no modificó su opinión y nos mantuvo como hallazgo administrativo, la observación que expusimos al inicio de este oficio.

(...)

Es de aclarar que contablemente se vienen registrando con en debito en la cuenta 131128 Cuota de Fiscalización y Auditaje y crédito Ingreso en la 411062.”

Adicionalmente, por medio de comunicación vía telefónica, el consultante precisa que, por un lado, la Contraloría municipal de Tunja es independiente administrativa y financieramente del Municipio, y por el otro, el Municipio realiza el control del monto para verificar que la Contraloría no sobrepase el límite de gasto definido por la ley.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 2º de la Ley 1416 de 2010, por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal, indica lo siguiente:

“Artículo 2º. Fortalecimiento del Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales.  
(...)

Parágrafo. Las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto cuatro por ciento (0.4%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de créditos; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización.

A partir de la vigencia 2011 los gastos de las Contralorías Municipales y Distritales, sumadas las transferencias del nivel central y descentralizado, crecerán porcentualmente en la cifra mayor que resulte de comparar la inflación causada en el año anterior y la proyectada para el siguiente por el respectivo distrito o municipio. Para estos propósitos, el Secretario de Hacienda distrital o municipal, o quien haga sus veces, establecerá los ajustes que proporcionalmente deberán hacer tanto el nivel central como las entidades descentralizadas en los porcentajes y cuotas de auditaje establecidas en el presente artículo.”

(Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con Cuentas por pagar e Ingresos, indica:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán

como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

4. Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, señala:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.”

(Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Asimismo, en relación con el tema tributario la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para pronunciarse al respecto.

Por lo anterior, de conformidad con en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se realiza el respectivo traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que sea atendida desde el punto de vista presupuestal.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, así como aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. Cuando la entidad reciba recursos a favor de terceros, estos no se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos.

Con base en lo anterior y para este caso en particular, teniendo en cuenta que, por un lado, la Contraloría Municipal de Tunja es una entidad de carácter técnico, con autonomía administrativa y presupuestal, independiente del Municipio, y por el otro, con base en el

artículo 2º de la Ley 1416 de 2010, las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización para fortalecer el Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales, el Municipio no puede reconocer el recaudo de tal cuota como un ingreso, ya que la prestación del servicio de Control Fiscal no está a su cargo, quien tiene la facultad legal para exigir este cobro es la Contraloría Municipal.

Por lo anterior, el Municipio registrará en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, el Municipio informará a la Contraloría Municipal el valor de la cuota, para que esta última realice el reconocimiento del ingreso, mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de la cuota, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y al mismo tiempo disminuirá las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la cuota por parte del Municipio, la Contraloría Municipal debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por último, cuando el Municipio realice el respectivo giro de los recursos de la cuota de fiscalización a la Contraloría Municipal, el Municipio debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Contraloría Municipal debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054251 DEL 16-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos de la Estampilla Procultura destinados a la seguridad social del creador y gestor cultural y que son entregados a Colpensiones.

Doctor  
JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA  
Secretaría de Hacienda Distrital  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500039532 el 27 de agosto de 2020, mediante la cual se solicita replantear lo señalado en el concepto emitido por la CGN N° 2019200004421 el 5 de septiembre de 2019, frente al tratamiento contable de los recursos de la Estampilla Procultura destinados a la seguridad social del creador y gestor cultural, y que son entregados a Colpensiones.

El concepto mencionado señala que “(...) una vez el municipio de La Calera tenga la obligación de entregar los recursos a Colpensiones, bien sea para financiación de una anualidad vitalicia o para financiación de aportes de dichos gestores y creadores culturales, deberá reconocer un gasto por transferencia en la subcuenta 511190-Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida reconocer una transferencia por pagar en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR (...)”

Dado que los recursos entregados a través de Colpensiones a los beneficiarios de los Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, y para el caso particular, para los creadores y gestores culturales, no constituyen un gasto necesario para apoyar el normal funcionamiento ni desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad, sino que corresponde a un beneficio social, entregado a personas que ejerzan actividades culturales que no pueden acceder a una pensión ni realizar aportes a un fondo de pensiones, con el fin de cubrir sus necesidades básicas en la vejez, previo cumplimiento de

los requisitos establecidos en la normativa vigente, debe considerarse que estas erogaciones cumplen con los criterios para ser reconocidas como un gasto público social.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Artículo 38 de la Ley 397 de 1997, modificado por la Ley 666 de 2001, y el Artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por la Ley 666 de 2001, señalan lo siguiente.

“ARTICULO 38. ESTAMPILLA PROCULTURA. Autorízase a las asambleas departamentales, a los concejos distritales y a los concejos municipales para que ordenen la emisión de una estampilla "Procultura" cuyos recursos serán administrados por el respectivo ente territorial, al que le corresponda, el fomento y el estímulo de la cultura, con destino a proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura.

ARTÍCULO 38-1. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará para:

1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de que trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.
2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales, participar en la dotación de los diferentes centros y casas culturales y, en general propiciar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.
3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y del gestor cultural.
4. Un diez por ciento (10%) para seguridad social del creador y del gestor cultural.
5. Apoyar los diferentes programas de expresión cultural y artística, así como fomentar y difundir las artes en todas sus expresiones y las demás manifestaciones simbólicas expresivas de que trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2012 de 2017 "Por el cual se adiciona un Capítulo al Título 13 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1833 de 2016, a efectos de reglamentar el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, y se dictan otras disposiciones", menciona lo siguiente en su Artículo 1:

“ARTÍCULO 1. Adición de un capítulo al Decreto 1833 de 2016 por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones. Adiciónese un capítulo al título 13 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1833 de 2016 por el cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones, con el siguiente texto:

## CAPÍTULO 13

## OPERATIVIDAD DE LOS RECURSOS RECAUDADOS EN VIRTUD DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 38-1 DE LA LEY 397 DE 1997, ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY 666 DE 2001

ARTÍCULO 2.2.13.13.1. *Objeto.* El presente decreto tiene por objeto establecer el uso de los recursos recaudados en virtud del numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 y las condiciones para el acceso de los creadores y gestores culturales al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS.

ARTÍCULO 2.2.13.13.2. *Uso de los recursos.* Los recursos de que trata el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 se podrán destinar a los siguientes usos:

1. Financiación de una anualidad vitalicia del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos -BEPS.
2. Financiación de aportes al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS. (Subrayado fuera de texto)

EL Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas:

5111-GENERALES: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”

5506-CULTURA: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a las actividades relacionadas con la cultura.”

El Concepto CGN N° 20192000044201 del 05 de septiembre de 2019, concluyó:

“Teniendo en cuenta que la normativa legal señala que el propósito de la estampilla Procultura es apoyar el fomento y estímulo de la cultura, y que el 10% de los recursos recaudados por concepto de esta deberán ser destinados para la seguridad social de los creadores y gestores culturales, entonces, una vez el municipio de La Calera tenga la obligación de entregar los recursos a Colpensiones, bien sea para financiación de una anualidad vitalicia o para financiación de aportes de dichos gestores y creadores culturales, deberá reconocer un gasto por transferencia en la subcuenta 511190-Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida reconocer una transferencia por pagar en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR; lo anterior debido a que la destinación de los recursos de la estampilla Procultura apuntan al cumplimiento de uno de los objetivos misionales de las entidades territoriales, cual es el promover el desarrollo cultural. De ser necesario, a nivel de auxiliares se podrán efectuar las desagregaciones que la entidad estime pertinente para identificar apropiada y separadamente este tipo de erogaciones.

Cuando el Municipio transfiera los recursos antes mencionados a Colpensiones para los beneficiarios respectivos, deberá debitar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y reconocer la salida del efectivo o equivalentes al efectivo, acreditando la subcuenta y cuenta correspondientes.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que, la subcuenta y cuenta del gasto en la que se reconocerá el 10% de los recursos recaudados para la seguridad social del creador y gestor cultural, dependerá del destino de los mismos, es decir, en la medida en que los recursos lleguen a las cuentas individuales de los beneficiarios, que previamente acreditaron su calidad de gestores o creadores culturales y que su labor estuvo encaminada al apoyo de actividades relacionadas con la cultura, el ente territorial reconocerá un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5506-CULTURA, y un crédito la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, si los recursos que transfiere el ente territorial a un tercero que posteriormente los distribuirá entre distintos beneficiarios para la financiación de una anualidad vitalicia o aportes al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, su reconocimiento corresponderá a un débito en la subcuenta 511190-Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES, y un crédito la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En este sentido, se amplía el Concepto la CGN N° 2019200004421 del 5 de septiembre de 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100049241 DEL 13-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los cheques de periodos anteriores que se encuentran vencidos y frente a los cuales no ha sido posible contactar al beneficiario

Doctora  
 LUZ ANDREA HERRERA QUINTERO  
 Tesorera General  
 Municipio de Funza  
 Funza, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041382, el día 28 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el procedimiento que se debe llevar a cabo con los cheques que se encuentran vencidos de las vigencias 2017, 2018 y 2019 y frente a los cuales no ha sido posible contactar al beneficiario.

Adicionalmente, mediante correo electrónico, el consultante informa que en la contabilidad aún existen estos hechos económicos reconocidos como cuentas por pagar y que algunos cheques fueron reclamados, a pesar de no haber sido cobrados, y otros reposan en la bóveda de tesorería.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con Cuentas por pagar, indica:

**“3. CUENTAS POR PAGAR****3.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro,

la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

### 3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.”  
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, señala:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:



- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica que se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejará de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, es decir, cuando se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. En este sentido los cheques girados corresponden a una forma de pago y por tanto de extinción de la obligación.

Teniendo en cuenta lo anterior, el reconocimiento contable de los cheques girados por la entidad se realiza mediante un débito en la subcuenta correspondiente del PASIVO donde se tiene reconocida la obligación con el tercero, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que no se podría disponer de ese efectivo, así permanezca depositado en las cuentas del Municipio, como tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo.

Por lo anterior, y considerando que el Municipio está cancelando el saldo del pasivo correspondiente entregando el cheque al acreedor, deberá crear una política administrativa que le permita tener control sobre los cheques que genera así como un manejo de los mismos por medio de la conciliación bancaria; para ello los cheques pendientes de cobro se deberán registrar debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS mediante el uso de auxiliares que permitan identificar el efectivo asociado al cheque y acreditando la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, hasta tanto sea reclamado el efectivo, momento en el cual se realiza la reversión de dicho registro.

Cuando la vigencia para el cobro del cheque ha expirado, el Municipio reclasificará el pasivo debitando la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta correspondiente al pasivo original; al tiempo que se realiza la reclasificación del auxiliar creado para identificar el efectivo de los cheques no cobrados, al auxiliar del efectivo disponible en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, afectada en el momento en que se giró el respectivo cheque.

Lo anterior implica que la obligación se debe mantener reconocida en el pasivo mientras sea exigible y se retirará cuando opere alguna causal relacionada con su extinción siguiendo las formalidades pertinentes que para tal efecto correspondan de conformidad con la regulación superior aplicable.

Bajo este último escenario, si la obligación ha expirado o el acreedor renuncia a ella, la entidad dejará de reconocer la cuenta por pagar, total o parcialmente, para lo cual debe efectuar la depuración de estas partidas de acuerdo con el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, apoyándose de igual manera por lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados con la depuración que haya sido emitido por la Entidad, de manera que procederá a la baja en cuentas de la obligación, mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta de PASIVO afectada originalmente, y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Si como consecuencia de nueva información sobre los hechos económicos asociados se determina que la salida de recursos, que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio de la entidad, pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055301 DEL 05-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los servicios públicos a cargo de la CAR

Doctora  
 KAROL TATIANA AYALA DÍAZ  
 Profesional Universitario  
 Corporación Autónoma Regional de Santander  
 Sal Gil, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2020550004157, el día 11 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“La dependencia de Contabilidad de la Corporación Regional de Santander CAS identificada con Nit. 804000292-0 se encuentra realizando la conciliación de operaciones recíprocas de las Empresas de Servicios Públicos y se presenta la siguiente situación que da lugar a la consulta (...)

Al realizar el proceso de conciliación de operaciones recíprocas una de las razones para no estar conciliadas corresponda a que estas empresas realizan recaudos a favor de terceros, tales como Alumbrado Público, Alcantarillado y Aseo. Se solicita se brinde la asesoría sobre cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los valores que corresponden a los terceros en el entendido que ellos no se identifican dentro de la facturación radicada en la entidad.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define un pasivo como sigue:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.”

Sobre las cuentas por pagar, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 425 de 2019, indica:

“1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, sobre los recaudos a favor de terceros, señala:

#### “2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.”

##### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Corporación Autónoma Regional de Santander le corresponde reconocer el gasto y cuenta por pagar del servicio público facturado, mediante un débito en la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES o 521115-Servicios públicos de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando realice el pago a la Empresa de Servicios Públicos cancelará la obligación debitando la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta adecuada de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Empresa de Servicios Públicos reconocerá el derecho e ingreso que le corresponda, debitando la subcuenta y cuenta del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS y acreditando la subcuenta pertinente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. Con el pago realizado por la CAR, debitará la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta pertinente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Cuando la empresa recaude recursos de servicios públicos pertenecientes a una entidad territorial u otra que tenga el control de los mismos, deberá reconocer la entrada del efectivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por otra parte, la entidad controladora de los recursos que haya reconocido el derecho e ingreso, con el recaudo de los recursos por parte de la Empresa de Servicios Públicos, registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Las entidades involucradas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos. Así mismo, la CAR deberá identificar, registrar y reportar como tercero al verdadero beneficiario de aquellos recursos en los cuales las Empresas de Servicios Públicos actúa como meros intermediarios, para garantizar una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055471 DEL 14-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la emisión de los Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa a cargo del Ministerio de Cultura.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040842, el día 07 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) El artículo 180 Proyectos de Economía Creativa de la Ley 1955 de 2019, establece que: “El Ministerio de Cultura podrá realizar una convocatoria anual de proyectos de economía creativa en los campos definidos en el artículo 2º de la Ley 1834 de 2017, así como, planes especiales de salvaguardia de manifestaciones culturales incorporadas a listas representativas de patrimonio cultural inmaterial acordes con la Ley 1185 de 2008, e infraestructura de espectáculos públicos de artes escénicas previstos en el artículo 4º de la Ley 1493 de 2011, respecto de las cuales las inversiones o donaciones recibirán similar deducción a la prevista en el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012. Los certificados de inversión que se generen para amparar el incentivo serán a la orden negociables en el mercado.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 2.12.2.1.1. Incentivo tributario a proyectos de economía creativa del decreto 697 de 2020, indica que: “De conformidad con lo establecido en el artículo 180 de la Ley 1955 de 2019, este Título reglamenta las condiciones mediante las cuales podrá aplicarse el incentivo tributario de deducción por inversiones y donaciones a proyectos de economía creativa establecido en el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012 con ocasión de las inversiones o donaciones que se hagan a proyectos de economía creativa.



Además, el artículo 2.12.2.3.4 Emisión de Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa del decreto 697 de 2020, indica que “La emisión de los Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa está a cargo del Ministerio de Cultura, basándose para este fin en las acreditaciones de utilización de los recursos en los fines del proyecto.

La emisión de estos no podrá exceder del primer mes del año calendario siguiente al año fiscal de realización efectiva de la inversión por la persona natural o jurídica, titular del proyecto creativo.” (Subrayado fuera de texto)

Por lo expuesto, nos permitimos solicitar concepto respecto al tratamiento contable de los certificados ...”

Mediante correo electrónico del día 28 de septiembre de 2020, la doctora Claudia Patricia Avendaño Blanco del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN) aclara que “se requiere concepto sobre el tratamiento contable de los Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa por parte del Ministerio de Cultura”

Al respecto de lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

Que el artículo 180º de la Ley 1955 de 2019, mediante la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, dispuso la aplicación de un incentivo tributario de deducción para las inversiones o donaciones que se hagan a proyectos de economía creativa, así:

“ARTÍCULO 180. PROYECTOS DE ECONOMÍA CREATIVA. El Ministerio de Cultura podrá realizar una convocatoria anual de proyectos de economía creativa en los campos definidos en el artículo 2o de la Ley 1834 de 2017, así como planes especiales de salvaguardia de manifestaciones culturales incorporadas a listas representativas de patrimonio cultural inmaterial acordes con la Ley 1185 de 2008, e infraestructura de espectáculos públicos de artes escénicas previstos en el artículo 4o de la Ley 1493 de 2011, respecto de las cuales las inversiones o donaciones recibirán similar deducción a la prevista en el artículo 195 de la Ley 1607 de 2012. Los certificados de inversión que se generen para amparar el incentivo serán a la orden negociables en el mercado.

El Consejo Nacional de la Economía Naranja establecerá un cupo anual máximo para estos efectos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Que el Título II. Incentivo Tributario a Proyectos de Economía Creativa del Decreto 697 del 26 de mayo de 2020, por el cual se adiciona el Decreto 1080 de 2015, Único Reglamentario del Sector Cultura, y se reglamentan los artículos 179 y 180 de la Ley 1955 de 2019, Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad, establece:

## “TÍTULO II

### INCENTIVO TRIBUTARIO A PROYECTOS DE ECONOMÍA CREATIVA

#### CAPÍTULO I

##### GENERALIDADES

Artículo 2.12.2.1.1. Incentivo tributario a proyectos de economía creativa. De conformidad con lo establecido en el artículo 1800 de la Ley 1955 de 2019, este Título reglamenta las condiciones mediante las cuales podrá aplicarse el incentivo tributario de deducción por inversiones y donaciones a proyectos de economía creativa establecido en el artículo 1960 de la Ley 1607 de 2012 con ocasión de las inversiones o donaciones que se hagan a proyectos de economía creativa. (...)

Artículo 2.12.2.1.3. Alcance del beneficio. El monto real invertido o donado en dinero efectivo, con destino exclusivo a los proyectos que resulten seleccionados en la convocatoria, de aplicación, darán derecho al inversionista o donante a una deducción de su renta correspondiente al ciento sesenta y cinco por ciento (165%) del valor real invertido o donado por el periodo gravable en que se realice la inversión o donación, si cumple con todos los parámetros y condiciones establecidos en los artículos 179 y 180 de la Ley 1955 de 2019, en este Título y en la convocatoria de aplicación. (...)

#### CAPÍTULO III

##### APLICACIÓN DEL INCENTIVO

(...) Artículo 2.12.2.3.2. Cobertura. El incentivo tributario de deducción por inversiones y donaciones a proyectos de economía creativa se aplicará sobre la declaración del impuesto sobre la renta que corresponda al año fiscal de la inversión o donación.

Artículo 2.12.2.3.4. Emisión de Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa. La emisión de los Certificados de Inversión o Donación en Proyectos de Economía Creativa está a cargo del Ministerio de Cultura, basándose para este fin en las acreditaciones de utilización de los recursos en los fines del proyecto. La emisión de estos no podrá exceder del primer mes del año calendario siguiente al año fiscal de realización efectiva de la inversión por la persona natural o jurídica, titular del proyecto creativo. (...)

Artículo 2.12.2.3.6. Características de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa: Los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía

Creativa que se generen para amparar el incentivo serán a la orden negociables en el mercado y por lo tanto tendrán las siguientes características:

- a) Clase y denominación. Los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa son valores a la orden, denominados en moneda legal colombiana.
- b) Transferencia. Son valores libremente negociables en el mercado secundario. La transferencia de los valores que se encuentren en un depósito centralizado de valores se realizará a través de la correspondiente anotación en cuenta.
- c) Inscripción. Están inscritos en la Bolsa de Valores de Colombia.
- d) Conformación. No tienen cupones de intereses.
- e) Utilización. Solo podrán utilizarse para deducir su valor del impuesto sobre la renta.
- f) Vigencia. Tienen vigencia máxima de dos (2) años a partir de su entrega efectiva o de la anotación en cuenta en el correspondiente depósito de valores, según el caso.
- g) Fraccionamiento. Los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa podrán ser fraccionados y utilizados de manera parcial antes de su vencimiento.”  
(Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 6.1.2. Pasivos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, establece:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la

sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Certificado de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa es un documento público emitido por el Ministerio de Cultura con el propósito de amparar el incentivo tributario de deducción por inversiones y donaciones a proyectos de economía creativa aplicado sobre la declaración del impuesto sobre la renta que corresponda al año fiscal de la inversión o donación.

Estos certificados no representan derechos sobre intereses o cupones por cobrar al Ministerio de Cultura y sólo podrán ser utilizados como deducción de la renta correspondiente al ciento sesenta y cinco por ciento (165%) del valor real invertido o donado por el periodo gravable en que se realice la inversión o donación. Por lo tanto, para el Ministerio de Cultura no representa un pasivo, toda vez que no se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100064451 DEL 11-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de cuentas por pagar por honorarios prestados a la entidad.

Doctora  
 XIOMARA DEL ROCÍO TORRA GÓMEZ  
 Profesional Universitario FSE Secretaría de Educación  
 Municipio de Girón  
 Girón, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010044452, el día 20 de octubre de 2020, mediante la cual solicita se indique el tratamiento contable que debe realizarse para la siguiente situación:

“De manera atenta, teniendo en cuenta la consulta de una de las Contadoras de los Establecimientos Educativos del Municipio de Girón, quien nos pide que le digamos cómo debe registrar contablemente las Cuentas Por pagar, partiendo del ejemplo de un contrato de prestación de servicios, que realiza la contadora iniciando año (Enero) y en cuya cláusula de pago, estipula que se realizará un (1) solo pago una vez finalizado el contrato en el mes de Noviembre.

La consulta la eleva, porque al verificar la cuenta 2401 en los estados financieros, no reporta ninguna cuenta por pagar, por lo tanto, este despacho le hizo la recomendación, de causar el pasivo, toda vez que cuando se firma un contrato, se genera la obligación de pago.

En las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, respecto a las cuentas por pagar, cita: "Se reconocerán como cuentas por pagar, las obligaciones adquiridas, por la entidad, con terceros, originadas en el desarrollo, de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través, de efectivo, equivalente a efectivo u otro instrumento." (...)

Es importante aclarar lo siguiente:

1. Respecto del contrato de la contadora, ella efectivamente entrega su servicio a satisfacción trimestralmente cuando reporta a la oficina de Contabilidad del Municipio de Girón (Dra. Carmen Alicia Díaz) los CGN, para su respectiva consolidación y así mismo reporta en la ejecución presupuestal de ingresos y gastos en la plataforma de los Sistemas de Información de los Fondos de Servicios Educativos (SIFSE).

2. En el contrato que firma con el Ordenador del gasto, ella estipula en la cláusula de pago, solo 1 pago al finalizar el año. (...)

4. En Estados Financieros no causa la cuenta por pagar.

Por lo anterior, requerimos aclaración, en lo siguiente:

1. Es correcto o incorrecto, que la contadora del Establecimiento Educativo no registre la cuenta por pagar en estados financieros, bajo la justificación que hay un contrato con una única forma de pago y por lo tanto, no requiere la contabilización de dicha cuenta.

2. Es correcto o incorrecto, que para registrar una obligación contablemente, se debe registrar las sumas adeudadas a terceros como consecuencia del perfeccionamiento y cumplimiento de compromisos adquiridos en ocasión de la prestación del servicio o el suministro de bienes y demás exigibilidades pendientes de pago.

Que para constituir una cuenta por pagar se debía haber cumplido con el objeto del contrato y la forma de pago establecida en el contrato y una vez se cumpla con estos requisitos el proveedor del bien o servicio debe presentar su respectiva factura y en esta forma se procede a constituir la deuda, que prácticamente la cuenta por pagar se constituye cuando ya se cumple con todo para el pago. En este caso finalizando la vigencia.

Por lo tanto, si la cuenta por pagar contablemente se constituye con el pago, solo hasta finalizar el contrato se puede registrar en estados financieros.

3. ¿Es correcta la justificación que da la contadora que el contrato teniendo solo un (1) solo pago estipulado a la finalización del mismo, no puede registrar contablemente la cuenta por pagar?

4. Puede la Entidad territorial solicitarle a la Contadora, que registre la cuenta por pagar, a la firma del contrato, para que se le realicen pagos trimestrales, toda vez, que en esta periodicidad, entrega a satisfacción los servicios?"

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

### “4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

### 6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. (...)

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y conforme se señala en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para el reconocimiento de las obligaciones por concepto de honorarios que surgen de un contrato de prestación de servicios, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de las obligaciones cuando se cumplan con los criterios para el reconocimiento de un pasivo y una cuenta por pagar, esto es, que correspondan a obligaciones presentes para cuya cancelación la entidad espera



sprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, y en el caso puntual de la norma de Cuentas por pagar, que son obligaciones originadas para la entidad en el desarrollo de sus actividades y por las cuales espera a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo anterior, en la medida en que la entidad recibe a satisfacción los servicios o productos pactados, la entidad debe registrar como parte de sus cuentas por pagar los valores correspondientes al trabajo recibido, ello con independencia de que en el documento firmado por las partes se haya estipulado que existirá un único pago o desembolso al finalizar la vigencia del contrato, siendo esta causa invalida para justificar que el registro contable se debe realizar únicamente cuando se finaliza el contrato, por cuanto no se estaría atendiendo al principio de esencia sobre forma del Marco Normativo.

Para reconocer la obligación, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta del gasto o costo correspondiente, teniendo en cuenta si el servicio o bien contratado se encuentra asociado o no con los servicios y bienes que oferta la entidad, y acreditar la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por los valores correspondientes a los servicios o productos recibidos a satisfacción de parte del tercero.

Una vez la entidad realice el giro de los recursos para cumplir con el pago de su obligación, debitará la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002531 del 06-02-2020  
 20202300001971 del 07-02-2020  
 20202000003021 del 12-02-2020  
 20202000005111 del 27-02-2020  
 20202300013671 del 06-03-2020  
 20202300013921 del 09-03-2020  
 20202000019791 del 04-05-2020  
 20202000026121 del 25-06-2020  
 20202000031481 del 02-07-2020  
 20202000032351 del 10-07-2020  
 20202000039621 del 29-07-2020  
 20202000046351 del 24-08-2020

20202000052631 del 02-09-2020  
20202000053141 del 07-09-2020  
20202000053551 del 09-09-2020  
20202000054901 del 22-09-2020  
20202000055191 del 01-10-2020  
20202000055581 del 20-10-2020  
20202000055661 del 23-10-2020  
20202000051221 del 03-11-2020  
20202000055561 del 17-11-2020  
20201100060101 del 02-12-2020  
20201100063601 del 10-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020  
20201100071761 del 29-12-2020  
20201100071791 del 29-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

<b>CONCEPTO No. 20202000000731 DEL 17-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo-Pensiones Ganancias o Pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro cálculos actuariales de cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora del GIT de Contabilidad  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500044772 del 23 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita concepto relacionado con el reconocimiento del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales, según lo dispuesto en el Procedimiento para el registro del Pasivo pensional incorporado al RCP mediante Resolución 320 de octubre de 2019.

Al respecto la entidad señala:

**“2. BONOS PENSIONALES Y/O CUOTAS PARTES DE BONO PENSIONAL**

En el cálculo a realizar para el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se deben incluir los extrabajadores por el tiempo laborado en MINCOM, como Bono Pensional y realizar la proyección financiera con fecha al 31 de diciembre del año del cálculo respectivo.

En esta relación se deben excluir los Bonos ya PAGADOS o EMITIDOS, por lo que deben quedar únicamente los posibles extrabajadores que llegasen a solicitar el Bono pensional.

De lo expuesto, surge la inquietud en relación al reconocimiento en la emisión y pago de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales, en razón a que el procedimiento

incorporado en la Resolución 390 (sic) y el concepto emitido por la CGN, cuando se hace exigible el pasivo se debe reconocer la obligación a partir de la proyección financiera debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales, no obstante el Ministerio TIC no tiene cálculo actuarial de pensiones actuales y por consiguiente tampoco de pensiones futuras, por lo cual solicitamos respetuosamente nos orienten cuál es el registro contable a realizar por cuanto el cálculo actuarial se debe realizar únicamente sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones, por lo cual no nos aplicará el procedimiento establecido.”

Sobre el tema consultado la entidad aclaró en comunicación telefónica que requiere aclarar el procedimiento para el reconocimiento de los bonos pensionales y de las cuotas partes de pensiones.

## CONSIDERACIONES

La Resolución 320 de octubre de 2019, “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo” señala en sus consideraciones:

“(…)

Que el artículo 115 de la Ley 100 de 1993 dispone que “Los bonos pensionales constituyen aportes destinados a contribuir a la conformación del capital necesario para financiar las pensiones de los afiliados al Sistema General de Pensiones”.

Que el inciso segundo del artículo 115 de la Ley 100 de 1993 estipula que “Tendrán derecho a bono pensional los afiliados que con anterioridad a su ingreso al régimen de ahorro individual con solidaridad cumplan alguno de los siguientes requisitos: a) Que hubiesen efectuado cotizaciones al Instituto de Seguros Sociales o las cajas o fondos de previsión del sector público; b) Que hubiesen estado vinculados al Estado o a sus entidades descentralizadas como servidores públicos...”.

Que el numeral 2 del artículo 2.2.9.1.2 del Decreto 1833 de 2016 indica que también tienen derecho a bono pensional “...los servidores públicos que a partir de la entrada en vigencia del Sistema General de Pensiones, se trasladen al régimen de prima media con prestación definida administrado por Colpensiones”.

Que el artículo 119 de la Ley 100 de 1993 establece que “Los bonos pensionales serán expedidos por la última entidad pagadora de pensiones a la cual haya pertenecido el afiliado antes de entrar al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, siempre y cuando el tiempo de cotización o de servicios, continuo o discontinuo, haya sido igual o mayor a cinco (5) años. Cuando el tiempo de cotización o de servicios en la última entidad pagadora de pensiones, sea inferior a cinco (5) años, el bono pensional será expedido por la entidad pagadora de pensiones, en la cual el afiliado haya efectuado el mayor número de aportes o haya cumplido el mayor tiempo de servicio”.

Que el artículo 120 de la Ley 100 de 1993 prescribe que “Las entidades pagadoras de pensiones a las cuales hubiere estado afiliado o empleado el beneficiario del bono pensional, tendrán la obligación de contribuir a la entidad emisora del bono pensional, con la cuota parte correspondiente”.

Que el artículo 121 de la Ley 100 de 1993 dispone que “La Nación expedirá un instrumento de deuda pública nacional denominado bono pensional, de la naturaleza y con las características señaladas en los artículos anteriores, a los afiliados al Sistema General de Pensiones, cuando la responsabilidad corresponda al Instituto de los Seguros Sociales, a la Caja Nacional de Previsión Social, o a cualesquiera otra Caja, Fondo o entidades del sector público sustituido por el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, y asumirá el pago de las cuotas partes a cargo de estas entidades”.

La Resolución 320 de 2019 en el artículo 5° incorpora al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, señalando:

“(…) En consecuencia, este Procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno de nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores (...)

El reconocimiento del pasivo pensional se realizará con independencia que, de acuerdo con disposiciones legales vigentes, este deba ser financiado total o parcialmente por otras entidades.

## 1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta a (...) b) los extrabajadores que

hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; (...).

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

### 1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

#### 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

## 1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

## 5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES

### 5.1. Liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Las entidades registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera debitando la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de

bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

La liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando la emisión del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional esté a cargo del MHCP, será esta entidad quien registre la información relativa a la liquidación provisional de bonos pensionales.

## 5.2. Emisión de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes reconocerán, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera de dicha obligación.

La obligación del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Cuando la emisión del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional esté a cargo del MHCP, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, el MHCP debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Adicionalmente, se ajustará el valor registrado en cuentas de orden de control debitando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y acreditando la subcuenta 991532-



Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

### 5.3. Redención de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

La fecha de redención del bono pensional corresponde a aquella en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o en que se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido deba ser ajustado por mayor valor, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Si el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido debe ser ajustado por menor valor, la entidad debitará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

(...)

### 5.4. Pago de bonos pensionales o de cuotas partes de bonos pensionales

El pago del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registrará debitando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el pago se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. (Subrayados fuera de texto)

(...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En relación con la solicitud presentada en donde requieren aclaración sobre la aplicación del procedimiento contable para el reconocimiento de los cálculos actuariales de cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales, nos permitimos señalar que las entidades de Gobierno del ámbito de aplicación del Marco regulatorio de la Resolución 533 de 2015, aplicarán lo dispuesto en la Resolución N° 320 de 2019.

Sobre el asunto es pertinente indicar, que las entidades obligadas a pagar a sus extrabajadores beneficios por concepto de pensiones, deben reconocerlos en su contabilidad, medidos por el valor que resulte de la elaboración del respectivo cálculo actuarial, trátase de pasivos por Pensiones actuales, esto es por las nóminas de pensionados que atiende directamente la entidad; Cuotas partes de pensiones, que corresponden a la porción que aporta una entidad a otra que liquida y paga la nómina a los pensionados beneficiarios y Pensiones futuras, concepto que incluye las obligaciones a favor de los extrabajadores que aún no han cumplido los requisitos de ley, a los cuales la entidad en su momento entregará un bono pensional.

- **Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones**

Según lo anotado, para reconocer las cuotas partes de pensiones, el Procedimiento que regula el registro del pasivo pensional dispone que el cálculo actuarial se reconocerá en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, rubro que aumentará o disminuirá por las variaciones que presente la actualización del cálculo actuarial, afectando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Por su parte, el registro de las obligaciones por concepto de bonos pensionales presentan los siguientes eventos:

- cálculo actuarial,
- liquidación provisional del bono pensional,
- emisión del bono pensional, y
- redención del bono pensional

- **Reconocimiento del cálculo actuarial:**

Las obligaciones por concepto de bonos pensionales deberán reconocerse en la contabilidad, mediante la elaboración del cálculo actuarial respectivo que se registrará en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, rubro que aumentará o disminuirá por las variaciones que

presente la actualización del cálculo actuarial, afectando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

- **Liquidación provisional de bonos pensionales:**

Cuando el beneficiario del bono realiza la solicitud, la entidad registrará en cuentas de orden la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera, para lo cual debita la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acredita la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

Al actualizar la liquidación provisional de bonos pensionales con base en la proyección financiera, se aumentarán o disminuirán las cuentas de orden anteriormente relacionadas.

- **Emisión de bonos pensionales**

Una vez aceptada la liquidación por el beneficiario del bono, se emite el bono pensional y se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes reconocerán, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera de dicha obligación.

La obligación del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Además, cancelará el valor registrado en las cuentas de orden de control.

- **Redención de bonos pensionales**

La fecha de redención del bono pensional corresponde a aquella en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o en que se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional emitido deba ser ajustado por mayor valor o menor valor, la entidad debitará o acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES contra la

subcuenta 251406-Bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

- **Pago de bonos pensionales**

El pago del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251406-Bonos pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el pago se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Según lo anotado, corresponde al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, además de registrar el valor de los bonos provisionales y bonos emitidos, elaborar y reconocer el cálculo actuarial por concepto del pasivo por bonos pensionales, en aplicación del Procedimiento para el reconocimiento de las obligaciones generadas por este concepto a favor del personal que laboró en la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001361 DEL 24-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del pasivo pensional y de la concurrencia a cargo de la Nación

Doctora  
HEYBY POVEDA FERRO  
Secretaria General  
Ministerio de Educación Nacional (MEN)  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

En atención a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20195500043212 el 11-12-2019, en la que nos solicita remitir el análisis efectuado y las conclusiones de la CGN a las observaciones realizadas por el MEN al proyecto de procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, que allegaron a la CGN con radicados MEN 2019-EE-096038 y 2019-EE-095039 e igualmente, requerimiento sobre respuesta a las observaciones planteadas respecto a las obligaciones pensionales reconocidas por las entidades territoriales que se pagan a través del FOMAG y la provisión de la concurrencia del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, nos permitimos dar respuesta a su despacho en los siguientes términos.

- **Observaciones e inquietudes relacionadas con el pasivo pensional de las entidades territoriales que se paga a través del FOMAG**

En lo relativo a las obligaciones pensionales reconocidas por las entidades territoriales que se pagan a través del FOMAG, en las observaciones al proyecto de procedimiento el MEN manifestó su desacuerdo en reconocer el cálculo actuarial de pensiones dado que estaría en contravía de la autonomía contable del FOMAG; se duplicaría la información; el FOMAG cuenta con todos los elementos jurídicos, técnicos, financieros y administrativos que le permiten cumplir con los parámetros para que el cálculo actuarial sea aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y el MEN anualmente realiza el traslado presupuestal de los recursos incorporados en su presupuesto.

Adicionalmente, se plantearon las siguientes inquietudes:

6. “... toda vez que las obligaciones asumidas por Fiduprevisora como administradora y vocera del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, están contenidas en la Ley 91 de 1989 y en el contrato de fiducia mercantil protocolizado mediante Escritura Pública No. 83 de 1990, se requiere conocer si con las disposiciones de la Resolución 320 de 2019 se entenderían modificadas dichas disposiciones legales y contractuales, de ser así, ¿el Ministerio de Educación Nacional y Fiduprevisora en virtud de lo dispuesto en dicho acto administrativo deben entender que se modificó el contrato de fiducia y así proceder con la implementación de los procedimientos allí dispuestos?”
  7. “¿de acuerdo con lo dispuesto por la Contaduría, corresponderá a cada una de las entidades territoriales la elaboración y actualización de su propio cálculo actuarial de las pensiones que se reconocen y pagan a través del Fondo?”
  8. “¿dicho artículo igualmente le es aplicable al Ministerio de Educación Nacional?”
  9. “¿Fiduprevisora S.A. como administradora y vocera del Fondo puede continuar realizando el cálculo actuarial para establecer el pasivo prestacional a cargo de la entidad territorial, Nación y Fondo del personal jubilado, activo y retirado del Fondo, bajo el entendido que es una de las obligaciones del fondo por disposición legal y contractual?”
  10. “¿qué efectos tendría la Resolución 320 de 2019 sobre el proceso de contratación adelantado por Fiduprevisora en cumplimiento de sus obligaciones contractuales y para garantizar los objetivos del Fomag?”
  11. “¿Cuál es la metodología que se establece en el nuevo marco normativo para realizar la provisión de la concurrencia (sic) del pasivo, que debe ser tenida en cuenta por el Ministerio de Educación Nacional para realizar el registro contable?”
  12. “¿Qué entidad tendrá la responsabilidad de realizar la medición y certificar el valor que se espera registrar como concurrencia de la proporción que corresponde a la Nación para el registro de la provisión en los Estados Financieros del Ministerio de Educación Nacional para la vigencia 2019 y siguientes?”
  13. “¿Cuál es la periodicidad de actualización del registro que deben atender las entidades territoriales, el FOMAG y el Ministerio de Educación para el reconocimiento de la provisión por concepto de concurrencia del pasivo pensional?”
  14. “... es importante para el Ministerio de Educación Nacional saber si la sociedad fiduciaria, como administradora y vocera del FOMAG, a partir de las obligaciones que le corresponden en virtud de lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 91 de 1991 y el contrato de fiducia mercantil, puede registrar el cálculo actuarial, en las cuentas de balance del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio FOMAG”.
- **Observaciones e inquietudes relacionadas con la concurrencia en el pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior**

Respecto a la provisión de la concurrencia del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, en las observaciones al proyecto de procedimiento el MEN solicitó que se considerara lo contenido en la Ley 1371 de 2009 y el Decreto 530 de 2012, así como las normas concordantes que regulan los requisitos y la eventual apropiación presupuestal por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional. En este sentido, el MEN argumentó que no existe una obligación presente, que los giros de la concurrencia no se realizarían con ingresos de la entidad, que no hay una estimación que quede plasmada en el convenio de concurrencia y que corresponde a un beneficio social.

Adicionalmente, en la misma comunicación de diciembre plantearon lo siguiente:

- “En el marco de la normatividad citada, la Resolución 320 de 2019 señala que el registro de la provisión se deberá realizar con independencia de la suscripción de los convenios de concurrencia, en contravía del artículo 5° del Decreto 530 de 2012, en donde los citados convenios son los mecanismos que garantizan la trazabilidad y razonabilidad de los registros en los Estados Financieros de los partícipes en cada convenio. Amparados en la presunción de legalidad, ¿Cuál de las dos normas debería aplicar el Ministerio de Educación Nacional, el Decreto 530 de 2012 o la Resolución 320 de 2019?”
- “Ante la inexistencia de los convenios referidos ¿El Ministerio de Educación Nacional debe tomar como fuente y soporte de información en sus Estados Financieros, o el informe del cálculo actuarial elaborado por las Universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior?, o ¿la fuente de información y soportes será el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien de acuerdo con el artículo 40 del Decreto 530 de 2012, es la entidad encargada de certificar los cálculos actuariales. Y adicionalmente definido cuales son los soportes que se deben tener en cuenta solicitamos nos determinen ¿Cuál es la metodología que se establece en el nuevo marco normativo para calcular la provisión de la concurrencia del pasivo pensional?”
- “En razón a que la Resolución 320 de 2019 no menciona de forma clara y explícita la frecuencia para el reconocimiento de la provisión por concurrencia, ¿Cuál es la periodicidad para el reconocimiento de la provisión por concepto de concurrencia del pasivo pensional?”

“Finalmente se solicita a la Contaduría General de la Nación indicar si las obligaciones que a través de la Resolución 320 de 2019 se atribuyen al Ministerio de Educación Nacional, deben ser registradas en sus cuentas de balance; de ser así, atendiendo el impacto contable y financiero de la entidad e incluso la afectación de las finanzas públicas, se estima respetuosamente que la Resolución 320 de 2019 no puede ser aplicada de manera inmediata ni en el término allí dispuesto, esto es, 31 de diciembre de 2019, motivo por el cual se solicita se difiera la vigencia del acto administrativo y se dispongan las herramientas

y lineamientos necesarios que permitan su aplicación en el ámbito de las funciones de este Ministerio, ajustadas a las disposiciones legales y contractuales que rigen al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio-FOMAG y a las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior”.

## CONSIDERACIONES

En atención a su solicitud, seguidamente referenciamos aspectos relativos a la competencia de la CGN, el método de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público-NICSP (IPSAS por su sigla en inglés) y los aspectos técnicos y jurídicos considerados para la definición del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019.

### 1. Competencia de la CGN respecto a la expedición de regulación contable

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991, dispone:

“Habrà un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley (...). (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del referido artículo de nuestra carta en la Ley 298 de 1996 que lo desarrolló, se precisa el ámbito de regulación de la CGN señalando, en el literal a) del artículo 4, que una de las funciones de la Contaduría General de la Nación es: "Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Ley 1314 de 2009, estableció como política de Estado la convergencia de la regulación contable del país hacia normas internacionales de información financiera y de contabilidad de aceptación mundial. Esta Ley define las autoridades de regulación y normalización técnica y, de manera particular, respeta las facultades regulatorias que, en materia de contabilidad pública, tiene a su cargo la Contaduría General de la Nación.

El artículo 1 de esta Ley, que trata sobre los objetivos que persigue la norma, se refiere, entre otros aspectos, a las características de las normas contables que se expiden, así

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

1836



como a la información financiera que resulta de su aplicación en términos de los beneficios para los diferentes usuarios. Este ordenamiento general tiene unas restricciones que se indican en el párrafo de este artículo, que dispone: “Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”. (Subrayado fuera de texto)

Con lo antes expuesto, es claro que la competencia para definir la regulación contable que debe ser aplicada por las entidades públicas en el país recae exclusivamente en el Contador General de la Nación y que no está supeditada a la clase de entidad pública o al tipo de actividad que desarrollan estas entidades. Sobre la competencia del Contador General y de la CGN, son varias las sentencias que ha expedido la Corte Constitucional, entre estas se resaltan: la C-487 de 1997, la C-1190 de 2000 y la C-452 de 2003. Por su parte, el Consejo de Estado ha expedido la Sentencia 25800 de 2012.

## 2. Definición de la regulación contable pública en convergencia con NICSP

La regulación contable pública ha tenido avances significativos en nuestro país desde la creación de la figura de Contador General y de la CGN. En virtud de las competencias constitucionales asignadas al Contador General y las facultades otorgadas en el Decreto 85 de 1995 a la entonces Dirección General de la Contabilidad Pública del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), mediante la Resolución 4444 de 1995 se aprobó y adoptó el primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

Posteriormente, y una vez creada la CGN, se expidió la Resolución 400 del año 2000, con el fin de ajustar la regulación contable a la realidad de las entidades públicas, a los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y a las necesidades de los diferentes usuarios de la contabilidad pública.

En el año 2004, se inició la ejecución de un proyecto orientado a la armonización del PGCP con las NICSP emitidas desde el año 2000 (las cuales no incluían la NICSP 25-Beneficios a los empleados que fue emitida en 2008). En este proceso se identificaron las diferencias entre los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos incluidos en la regulación nacional y en la regulación internacional, y se incorporaron aquellos que resultaron pertinentes, observables y aplicables al contexto colombiano. Como resultado del mencionado proceso la CGN expidió las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, por medio de las cuales se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el PGCP y el Manual de Procedimientos, respectivamente.

Con la Resolución 356 de 2007, se expidió el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados. En este procedimiento se reguló el tratamiento contable de los fondos de reservas (incluido el FOMAG), exigiendo una revelación del cálculo actuarial en el pasivo, sin efecto patrimonial, y con un proceso de amortización con base en la nómina de pensionados.

Asimismo, se reguló el aporte estatal de la Nación como ingreso de los fondos de reserva y la garantía estatal como contingencia en cabeza del MHCP. Igualmente, se reguló el tratamiento contable de los empleadores, con un proceso gradual de amortización del pasivo pensional hasta el año 2024 y el reconocimiento de la reserva financiera actuarial.

Posteriormente, se expidió la Resolución 633 de 2014, mediante la cual se modificó el Manual de Procedimientos adoptado con la Resolución 356 de 2007, para incorporar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional. Dicho procedimiento mantuvo el proceso gradual de amortización del pasivo pensional hasta el año 2029 y el reconocimiento de la reserva financiera actuarial.

De igual manera, se expidió la Resolución 634 de 2014, mediante la cual se modificó el Manual de Procedimientos adoptado con la Resolución 356 de 2007, para incorporar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones. Dicho procedimiento estableció la revelación del cálculo actuarial en cuentas de orden contingentes. La Resolución 634 de 2014 fue derogada por el artículo 3º de la Resolución 156 de 2018.

En el año 2009, y en observancia de la Ley 1314 de 2009, la CGN emprendió el proyecto titulado: "*Estudio, actualización y armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad*" con el propósito de actualizar la regulación contable pública de las entidades de gobierno con las NICSP emitidas con posterioridad al 2006, e incorporar criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para el caso de las empresas estatales.

Con el fin de soportar y documentar la política de regulación contable pública, la CGN realizó estudios relacionados con la caracterización del sector público colombiano, la regulación de la contabilidad pública en el contexto internacional y la comparación entre el RCP y los modelos internacionales de contabilidad; así mismo, realizó análisis de impactos en las entidades públicas, en los usuarios de la información contable pública, y en los procesos y productos de la CGN.

Los estudios realizados y la política de regulación contable pública quedaron consignados en el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia NIIF y NICSP” publicado en el mes de junio de 2013, el que se expuso para conocimiento público en general y para comentarios de los interesados, el que en la actualidad se puede consultar, con sus anexos, en la página [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) Modernización RCP/Política de Regulación Contable Pública.

La gestión realizada por la CGN a lo largo de este proyecto contó con el apoyo técnico del Banco Mundial a través de misiones de campo y talleres prácticos sobre los modelos internacionales de contabilidad y su aplicación en el contexto colombiano, y en razón de su importancia y materialidad para las finanzas y por su puesto para la contabilidad pública se incluyó el tema pensional.

En desarrollo de la política de regulación contable pública, la CGN definió la siguiente estructura del RCP: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno se reguló a través de la Resolución 533 de 2015, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas. Adicionalmente, mediante la referida Resolución, la CGN incorporó a dicho Marco Normativo el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, los cuales incorporaron los criterios de las NICSP y del Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por su sigla en inglés)

Respecto de los Procedimientos Contables del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es importante precisar que estos son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende,

estos deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento y no pueden ir en contra del Marco Conceptual ni de las Normas.

En relación con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, la CGN publicó en el mes de mayo de 2017 el primer proyecto de procedimiento del pasivo pensional y de los recursos que lo financian y realizó mesas de trabajo con los interesados. Adicionalmente, los argumentos que sustentaron el proyecto de procedimiento fueron objeto de discusión en mesas de trabajo con las diferentes direcciones del MHCP, con el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y con la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC).

En estas mesas de trabajo se evidenció la preocupación de los actores antes mencionados, en relación con el impacto del procedimiento en las estadísticas de las finanzas públicas. En consecuencia, la CGN suspendió la expedición del procedimiento contable de pensiones y optó por continuar debatiendo y profundizando en los estudios que sustentaban el proyecto, procediendo a contrastar las conclusiones con expertos internacionales y con la experiencia sobre el particular de otros países.

Adicionalmente, se contrastaron los criterios utilizados por la CGN en la definición del proyecto de procedimiento contable con el doctor Andreas Bergmann, Presidente del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público entre 2010 y 2015; Miembro de Consejo de Estadística de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional-FMI, entre 2010 y 2013 y asesor de reformas de gestión de finanzas públicas en Suiza, Europa, Asia, América Latina, por mandato del FMI, de los Bancos Mundial-BM e Interamericano de Desarrollo -BID y de la Cooperación Suiza.

Una vez adelantadas las actividades anteriores y confirmados los aspectos conceptuales y técnicos que sustentaban los pilares y fundamentos del proyecto, así como las retroalimentaciones recibidas, en junio de 2019 la CGN publicó para comentarios la versión ajustada del procedimiento contable. A partir de los comentarios recibidos se procedió a ajustar el proyecto de procedimiento contable y luego de realizar reuniones con el Viceministro de Hacienda y Crédito Público (E), la DRESS, la Dirección General de Política Macroeconómica, la Unidad de Regulación Financiera, la SFC, el DNP, el MEN y el FOMAG, se procedió a la expedición de la Resolución 320 de 2019.

3. Aspectos técnicos contables considerados para la definición de la regulación contable del pasivo pensional y de la concurrencia

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

1840

### “6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal..

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio (...)

### 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros...

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce...

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo (...)

#### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la Norma de beneficios a los empleados (la cual tiene como referente la NICSP 39- Beneficios a los empleados) establece:

“1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;  
o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral (...)

## 5.2. Beneficios posempleo

### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad (...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

### 5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados (...)

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial (...)

24. La entidad medirá los derechos de reembolso por el valor que esta espera recibir del tercero. Los cambios de valor de dichos derechos afectarán el ingreso o gasto en el resultado del periodo (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de provisiones (la cual tiene como referente la NICSP19-Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes) establece:

#### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento...
2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación (...)

#### 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros (...)
16. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión (...)



### 6.3. Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

21. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo (...)”  
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el párrafo 4 de la Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad”

En relación con los soportes de contabilidad, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública establece que “Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos”.

Finalmente, en junio de 2019 el IPSASB emitió la NICSP 42-Beneficios sociales, la cual es aplicable a las transacciones que cumplan con la definición de beneficios sociales, las que según lo definido en el párrafo 5 de dicha NICSP, son “transferencias de efectivo proporcionadas a:

- (a) Individuos y/u hogares específicos que cumplen con los criterios de elegibilidad;
- (b) Mitigar el efecto de los riesgos sociales; y
- (c) Abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto”.

En concordancia, la NICSP 42 establece, en su párrafo 4, que no es aplicable a las transferencias de efectivo que deben ser contabilizadas de acuerdo con otras normas, tal como es el caso de los beneficios a los empleados que deben ser contabilizados conforme a la NICSP 39. En este sentido, la NICSP 42 contiene el siguiente ejemplo:

“Ejemplo 1: provisión de beneficios de jubilación para empleados del gobierno

IE2. Los empleados de la Provincia A tienen derecho, según los términos de sus contratos de trabajo, a los beneficios de jubilación una vez que cumplan 65 años. Los empleados deben contribuir con un porcentaje de su salario mientras están empleados. Los beneficios de jubilación proporcionados se basan en el salario final de los empleados y su duración del servicio.

IE3. Los beneficios de jubilación son transferencias de efectivo proporcionadas a individuos específicos que cumplen con los criterios de elegibilidad. Los beneficios de jubilación están destinados a mitigar los riesgos sociales, ya que están destinados a garantizar que los empleados tengan ingresos suficientes una vez que alcancen la edad de jubilación.

IE4. Sin embargo, los beneficios de jubilación no abordan las necesidades de la sociedad en su conjunto, ya que solo están disponibles para los ex empleados de la Provincia A. Los beneficios de jubilación se pagan como compensación por los servicios de empleo prestados. De ello se deduce que los beneficios de jubilación no cumplen con todos los elementos de la definición de un beneficio social. En consecuencia, los beneficios de jubilación están fuera del alcance de la NICSP 42. Los beneficios de jubilación son beneficios para empleados y se contabilizan de acuerdo con la NICSP 39, Beneficios para empleados”.

4. Aspectos legales considerados para la definición de la regulación contable del pasivo pensional y de la concurrencia

4.1 Pasivo pensional de las entidades territoriales que se paga a través del FOMAG

La Ley 91 de 1989 establece:

“ARTÍCULO 1. Para los efectos de la presente Ley, los siguientes términos tendrán el alcance indicado a continuación de cada uno de ellos:

Personal nacional. Son los docentes vinculados por nombramiento del Gobierno Nacional.

Personal nacionalizado. Son los docentes vinculados por nombramiento de entidad territorial antes del 1 de enero de 1976 y los vinculados a partir de esta fecha, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 43 de 1975.

Personal territorial. Son los docentes vinculados por nombramiento de entidad territorial, a partir del 1 de enero de 1976, sin el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 10 de la Ley 43 de 1975.

PARÁGRAFO. Se entiende que una prestación se ha causado cuando se han cumplido los requisitos para su exigibilidad.

ARTÍCULO 2. De acuerdo con lo dispuesto por la Ley 43 de 1975, la Nación y las entidades territoriales, según el caso, asumirán sus obligaciones prestacionales con el personal docente, de la siguiente manera:

1. Las prestaciones sociales del personal nacional, causadas hasta la fecha de promulgación de la presente Ley, así como los reajustes y la sustitución de pensiones son de cargo de la Caja Nacional de Previsión Social y el Fondo Nacional del Ahorro y en consecuencia seguirán siendo pagadas por dichas entidades, o las que hicieren sus veces.

2. Las prestaciones sociales del personal nacionalizado causadas hasta el 31 de diciembre de 1975, así como los reajustes y la sustitución de pensiones, son de cargo de las respectivas entidades territoriales o las cajas de previsión, o las entidades que hicieren sus veces, a las cuales venía vinculado este personal y, en consecuencia, seguirán siendo pagadas por dichas entidades.

3. Las prestaciones sociales del personal nacionalizado, causadas en el período correspondiente al proceso de nacionalización (1 de enero de 1976 a 31 de diciembre de 1980), así como los reajustes y la sustitución de pensiones, son de cargo de la Nación o de las respectivas entidades territoriales o de las cajas de previsión, o de las entidades que hicieren sus veces. La Nación pagará, pero estas entidades contribuirán, por este período, con los aportes de ley, para la cancelación de las prestaciones sociales en los mismos porcentajes definidos en el artículo 3 de la Ley 43 de 1975.

4. Las prestaciones sociales del personal nacionalizado, causadas y no pagadas en el período comprendido entre el 1 de enero de 1981 y la fecha de promulgación de la presente Ley, serán reconocidas y pagadas por las respectivas entidades territoriales o las cajas de previsión social, o las entidades que hicieren sus veces, a las cuales estaba vinculado dicho personal.

Pero para atender los respectivos pagos, la Nación tendrá que hacer los aportes correspondientes, tomando en consideración el valor total de la deuda que se liquide a su favor, con fundamento en los convenios que para el efecto haya suscrito o suscriba ésta con las entidades territoriales y las cajas de previsión social o las entidades que hicieren sus veces.

5. Las prestaciones sociales del personal nacional y nacionalizado que se causen a partir del momento de la promulgación de la presente Ley, son de cargo de la Nación y serán pagadas por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio; pero las entidades territoriales, la Caja Nacional de Previsión Social, el Fondo Nacional de Ahorro o las entidades que hicieren sus veces, pagarán al Fondo las sumas que resulten adeudar hasta

la fecha de promulgación de la presente Ley a dicho personal, por concepto de las prestaciones sociales no causadas o no exigibles.

PARÁGRAFO. Las prestaciones sociales del personal nacional, causadas hasta la fecha de promulgación de la presente Ley, se reconocerán y pagarán de conformidad con las normas prestacionales del orden nacional, aplicables a dicho personal.

Las prestaciones sociales del personal nacionalizado, causadas hasta la fecha de promulgación de la presente Ley, se seguirán reconociendo y pagando de conformidad con las normas que regían en cada entidad territorial en el momento de entrar en vigencia la Ley 43 de 1975.

ARTÍCULO 3. Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, el Gobierno Nacional suscribirá el correspondiente contrato (sic) de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento de la presente Ley y fijará la Comisión que, en desarrollo del mismo, deberá cancelarse a la sociedad fiduciaria, la cual será una suma fija, o variable determinada con base en los costos administrativos que se generen. La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministro de Educación Nacional (...)

ARTÍCULO 5. El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos: (...)

3. Llevar los registro (sic) contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda.

4. Velar para que la Nación cumpla en forma oportuna con los aportes que le corresponden e igualmente transfiera los descuentos de los docentes.

5. Velar para que todas las entidades deudoras del Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio, cumplan oportunamente con el pago de sus obligaciones (...)

ARTÍCULO 9. Las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, serán reconocidas por la Nación a través del Ministerio de Educación Nacional (...)." (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“Artículo 2.4.4.2.1.3. Requisitos de afiliación del personal docente de las entidades territoriales. Para la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio de los docentes vinculados a plantas de personal de entidades territoriales, deberá presentarse por parte de la respectiva entidad territorial la solicitud de afiliación ante la sociedad fiduciaria encargada del manejo de los recursos del Fondo, de acuerdo con el formato que se elabore para el efecto. En dicha solicitud se indicará, como mínimo, la información básica de cada docente y deberá estar acompañada de los siguientes documentos: (...)

Artículo 2.4.4.2.1.4. Trámite de la afiliación del personal de las entidades territoriales. Presentada la solicitud de afiliación por parte de la entidad territorial, dentro de los sesenta (60) días siguientes, se adelantará el siguiente procedimiento:

1. Elaboración del cálculo actuarial que determine el total del pasivo prestacional, presentando de manera separada cesantías y pensiones, del personal docente que se pretende afiliar y, por tanto, el valor de la deuda de la entidad territorial con el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Tal cálculo será elaborado, con cargo a los recursos del Fondo, por parte de la sociedad fiduciaria encargada del manejo de sus recursos y la respectiva entidad territorial de conformidad con los parámetros que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el efecto.

2. Definido el monto total de la deuda, previa revisión del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, este será comunicado a la entidad territorial por parte de la sociedad fiduciaria encargada del manejo de los recursos del Fondo. Tal comunicado deberá indicar, adicionalmente, el plazo y la forma de pago que deberá ajustarse, en todo caso, a lo establecido en el 1° de la Ley 549 de 1999. El monto a pagar por vigencia se cubrirá con los recursos que traslade el FONPET al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. Si estos recursos no fueren suficientes, la entidad territorial aportará de sus recursos hasta cubrir la totalidad de las obligaciones corrientes que correspondan.

3. El Ministerio de Educación Nacional, en su calidad de fideicomitente de la fiducia mercantil por medio de la cual se administran los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, ejercerá la interventoría del mismo (...)

Artículo 2.4.4.2.3.2.7. Elaboración del acto administrativo que resuelve las solicitudes de reconocimiento pensional que amparan el riesgo de vejez. La entidad territorial certificada

en educación, dentro de los 2 meses siguientes al recibo, por parte de la sociedad fiduciaria, del documento que contiene la aprobación o la desaprobación del proyecto de acto administrativo, deberá expedir el acto administrativo definitivo que resuelva la solicitud de reconocimiento pensional que cubra el riesgo de vejez o la indemnización sustitutiva y las demás prestaciones que se deriven de ajustes o reliquidaciones de estas prestaciones (...)

Artículo 2.4.4.2.3.2.13. Elaboración del acto administrativo que resuelve las solicitudes de reconocimiento pensional que amparan el riesgo de invalidez. La entidad territorial certificada en educación, dentro de los 20 días calendario siguientes al recibo, por parte de la sociedad fiduciaria, del documento que contiene la aprobación o la desaprobación del proyecto de acto administrativo, deberá expedir el acto administrativo definitivo que resuelva la solicitud (...)

Artículo 2.4.4.2.3.2.19. Elaboración del acto administrativo que resuelve las solicitudes de reconocimiento pensional que amparan el riesgo de muerte. La entidad territorial certificada en educación, dentro de los 10 días calendario siguientes al recibo, por parte de la sociedad fiduciaria, del documento que contiene la aprobación o la desaprobación del proyecto de acto administrativo, deberá expedir el acto administrativo definitivo que resuelva la solicitud de reconocimiento pensional, auxilios e indemnizaciones que cubra el riesgo de muerte (...)". (Subrayado fuera de texto)

4.2 Concurrencia del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 establece:

“FONDO PARA PAGAR EL PASIVO PENSIONAL DE LAS UNIVERSIDADES OFICIALES Y DE LAS INSTITUCIONES OFICIALES DE EDUCACIÓN SUPERIOR DE NATURALEZA TERRITORIAL. Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no este constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad

o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Ley 1371 de 2009, por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional y territorial y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 1o. OBJETO. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

ARTÍCULO 2o. FONDOS PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL. Las universidades objeto de la aplicación de la presente ley deberán constituir un fondo para el pago del pasivo pensional, el cual será una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio

autónomo. Los recursos y los rendimientos tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo.

**ARTÍCULO 3o. FINANCIACIÓN DEL PASIVO.** La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice (sic) de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base (...)

**PARÁGRAFO 1o.** Los recursos de que trata el presente artículo se constituirán en la única fuente de pago que la respectiva universidad podrá utilizar de sus recursos para cubrir cualquier tipo de obligación pensional. En ningún caso la universidad podrá destinar los recursos que se le asignen para el pago del pasivo pensional para atender ninguna otra obligación diferente a este compromiso legal. En consecuencia, ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones y la Nación garantizará los recursos necesarios en caso de existir diferencias (...)

**ARTÍCULO 4o. PASIVO PENSIONAL.** Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1o de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas.

Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (...)

**ARTÍCULO 6o. FUNCIONES DE LOS FONDOS PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL.** Los fondos para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional tendrán las siguientes funciones: (...)

3. El reconocimiento y pago de las pensiones de quienes tenían cumplidos los requisitos para tener derecho a la pensión de vejez o jubilación, invalidez y sobrevivencia de acuerdo con el régimen pensional vigente, antes del 23 de diciembre de 1993.

4. El reconocimiento y pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sobrevivencia o sustitución de quienes cumplieron los requisitos entre el 23 de diciembre de 1993 y la fecha de cierre o liquidación de la respectiva caja.



5. El pago de los bonos pensionales, y de las cuotas partes de bono pensional, de los empleados públicos, personal docente y trabajadores oficiales, que se afiliaron al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado por el ISS o al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (...)

ARTÍCULO 7o. PROYECCIONES Y PAGOS. Cada año y durante el primer semestre, la Universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el valor de las obligaciones pensionales previstas para la siguiente vigencia fiscal, con los respectivos ajustes, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de la Nación (...)

PARÁGRAFO: Una vez determinado el monto de la concurrencia en el pago del pasivo pensional de cada universidad, este valor se distribuirá en anualidades, para que dentro de cada vigencia la Nación asigne al Fondo la suma equivalente a la diferencia entre el valor del pasivo anualizado y los demás recursos de la concurrencia a cargo de la universidad debidamente actualizados. Esta suma se entregará por cuatrimestre anticipado, garantizando el pago oportuno de las mesadas y demás obligaciones pensionales.

Este procedimiento se aplicaría en lo pertinente a las Universidades Estatales del orden territorial". (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, el Decreto 1068 de 2015 reglamenta las disposiciones legales reseñadas estableciendo:

Artículo 2.12.5.1.1. Concurrencia en el pago del pasivo pensional. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la Ley 1371 de 2009, y de conformidad con el presente reglamento.

Las universidades objeto de la concurrencia son aquellas que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones, bien fuera de manera directa o a través de una caja de previsión.

El pasivo objeto de concurrencia estará conformado por las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustituciones reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, los bonos pensionales, las cuotas partes de bonos y de pensiones, así como las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

Las obligaciones por bonos pensionales también incluirán las obligaciones relacionadas con las personas que hubieran cumplido los requisitos para pensión a la fecha de entrada en vigencia del presente capítulo, y que no se les hubiere reconocido la prestación.

Artículo 2.12.5.1.2. Estimación de la concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata el presente decreto se estimará de la siguiente manera:

1. Concurrencia de la universidad: será igual a la suma denominada “Recursos para Pensiones del Año Base” prevista en la Ley 1371 de 2009, actualizada con el IPC causado anualmente. Este valor corresponde a la suma destinada para el pago de pensiones en el año 1993, y que fue incluida en la base para determinar la transferencia para funcionamiento establecida en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.

2. Concurrencia de la Nación: será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional legalmente reconocido y la concurrencia de la universidad.

Los Recursos para Pensiones del Año Base serán certificados para cada una de las universidades por la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante resolución, dentro de los tres (3) meses al 14 de marzo de 2012.

Artículo 2.12.5.1.3. Pago de la concurrencia. La concurrencia de que trata el artículo 2.12.5.1.2 se calculará por anualidades, y se pagará por cuatrimestre anticipado mediante el giro de los recursos respectivos al Fondo, de acuerdo con el mecanismo previsto para la elaboración y aprobación de las proyecciones de pago de las obligaciones pensionales de que trata el artículo siguiente.

La concurrencia a cargo de la universidad se pagará exclusivamente con los Recursos para Pensiones del Año Base, sin perjuicio de su obligación de transferir al Fondo la titularidad y el recaudo efectivo de los recursos que de acuerdo con la ley le han sido asignados, según lo previsto en el inciso 3° del artículo 3° de la Ley 1371 de 2009. Ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones.

La concurrencia a cargo de la Nación se pagará con los recursos destinados en la ley anual de presupuesto para el pago de pensiones en cada una de las universidades, descontando los Recursos para Pensiones del Año Base y las reservas y demás recursos en cabeza del Fondo, y adicionando las demás sumas que sean necesarias para realizar el pago anual del pasivo pensional legalmente reconocido. Estos recursos deberán siempre estar discriminados en el rubro presupuestal respectivo, con el fin de garantizar su afectación al fin previsto, y son distintos de aquellos que corresponde transferir a la Nación de conformidad con el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

Artículo 2.12.5.1.4. Cálculo actuarial y proyecciones anuales. Para la estimación del pasivo pensional la universidad deberá elaborar un cálculo actuarial, con corte a 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas en las

normas aplicables, el cual deberá someterse a la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El cálculo actuarial inicial se presentará por parte de la universidad durante los tres meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto, el Ministerio de Hacienda enviará a la universidad sus observaciones dentro de los tres (3) meses siguientes al recibo del cálculo. En todo caso, el cálculo actuarial permitirá distinguir con claridad el valor total de las obligaciones de que trata el artículo 2.12.5.1.1. y dentro de ellas, las obligaciones pensionales que son objeto de revisión administrativa y judicial, de acuerdo con el inciso 2° del artículo 2.12.5.1.5. del presente Decreto.

Durante el primer semestre de cada año, la universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la proyección anual del valor de las obligaciones pensionales de la siguiente vigencia fiscal, teniendo en cuenta el requerimiento real de recursos, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de ambas partes, el cual se transferirá por la Nación al Fondo por cuatrimestre anticipado en la vigencia siguiente.

Artículo 2.12.5.1.5. Convenios interadministrativos de concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata este decreto se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación-Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad. El convenio tendrá por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes, así como la organización del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, e incluirá las actividades a cargo de cada una de las partes para la debida ejecución de dicho objeto (...)

Artículo 2.12.5.2.1. Contrato de concurrencia. Para la ejecución del mecanismo de concurrencia previsto en el artículo 131 de la Ley 100 de 1993, en aquellos eventos en los cuales dicho pasivo se encuentra a cargo de las cajas de previsión territoriales o quienes las hubieren sustituido, será necesario que el departamento o el fondo territorial de pensiones que hubiere sustituido a la caja de previsión suscriba con la universidad y la Nación un contrato de concurrencia en el que se establezcan las obligaciones a cargo de cada una de las partes, previa aprobación del cálculo actuarial respectivo, y de las proyecciones correspondientes, por parte de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Para los efectos anteriores, se entenderá que, si la universidad territorial venía cumpliendo integralmente con las disposiciones legales aplicables antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, no tiene a su cargo obligaciones pensionales y por tanto no está obligada a concurrir financieramente en el pago del pasivo pensional. Si la universidad incumplió con el deber de afiliar oportunamente a sus servidores al Sistema General de

Pensiones o reconoció pensiones de manera irregular, deberá asumir estas obligaciones por su cuenta.

Artículo 2.12.5.2.2. Régimen de transición. Mientras se suscribe el contrato de concurrencia de que trata el artículo 2.12.5.2.1., el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá expedir bonos de valor constante en los términos del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, con el fin de reconocer la responsabilidad por la concurrencia a cargo de la Nación (...)

Artículo 2.12.5.3.5. Inversión de los recursos. Los recursos, sus rendimientos financieros y las inversiones de estos, serán administrados mediante encargo fiduciario, en el cual se mantendrán debidamente separados los recursos correspondientes a cada subcuenta, con las características previstas en la Ley 100 de 1993.

Los bonos de valor constante que se emitan con el fin de cancelar la porción del pasivo pensional a cargo de la Nación, que haya sido pagada por las Universidades o Instituciones de Educación Superior, se emitirán a la orden con las condiciones financieras señaladas en el artículo 2.12.5.3.9. de este Decreto y para su expedición no se requerirá que previamente se haya firmado el contrato previsto en este mismo artículo, únicamente se requerirá la suscripción de un documento en el cual conste la extinción de las obligaciones a cargo de la Nación por la porción del pasivo cancelado suscrito por el representante legal de la entidad correspondiente.

La Nación expedirá títulos con las mismas características anteriormente indicadas con el fin de reembolsar la porción del pasivo pensional a cargo de la Nación, determinada de acuerdo con lo estipulado en el inciso 2° del artículo 131 de la Ley 100 de 1993, que haya sido pagada por las Universidades o Instituciones de Educación Superior. Dichos títulos tendrán plazo de un año, a partir de la fecha de su expedición, que será la de la correspondiente acta de emisión. Esta porción del pasivo pensional deberá corresponder a los estudios del cálculo actuarial, lo cual se manifestará por el representante legal de la respectiva universidad o institución de Educación Superior, al solicitar la emisión del respectivo bono.

Cada título podrá expedirse por las sumas pagadas correspondientes a períodos semestrales, cuando se trate de pagos correspondientes a mesadas anteriores al 31 de diciembre de 2000. Cuando se trate de reembolsos de pagos realizados con posterioridad a dicha fecha, el título podrá expedirse por períodos de cuatro meses, hasta que se celebre el contrato a que se refiere el artículo 2.12.5.3.9. de este Decreto. En todo caso los títulos se expedirán por los saldos a cargo de la Nación no incluidos en títulos anteriores (...)

Artículo 2.12.5.3.7. Aportes para el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales y de las instituciones oficiales de educación superior del orden territorial. Los recursos para

el pago del pasivo pensional de las instituciones de que trata el presente Capítulo, causado hasta el 23 de diciembre de 1993, serán sufragados, además de por la respectiva institución, por la Nación y por cada una de las entidades territoriales correspondientes, de acuerdo con la ejecución presupuestal, en un monto equivalente a su participación en la financiación de las universidades o instituciones de educación superior, en los últimos cinco (5) años anteriores a la vigencia de la Ley 100 de 1993 de conformidad con lo establecido en su artículo 131. Para determinar la participación en la financiación de este pasivo, de la ejecución presupuestal se descontarán los ingresos recibidos por la universidad por venta de servicios de investigación con destinación específica, clasificados como "otras rentas", de acuerdo con lo establecido en las ejecuciones presupuestales anuales de las instituciones. Estas participaciones quedarán recogidas en el contrato de que trata el artículo 2.12.5.3.9. del presente Decreto.

Las entidades que participarán en la financiación del fondo según corresponda serán las siguientes:

1. La Nación.
2. El departamento.
3. El distrito.
4. El municipio.
5. La universidad oficial o la institución oficial de educación superior.

Las universidades o instituciones de educación superior deberán presentar los cálculos actuariales de su pasivo pensional contraído hasta el 23 de diciembre de 1993 al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con lo establecido en el artículo 131 de la Ley 100 de 1993, y en los términos sugeridos en el instructivo que para el efecto elaboró dicho Ministerio sobre el cálculo del pasivo por pensiones de jubilación de las instituciones de educación superior del nivel territorial (...)

Por medio de un convenio que consulte la situación financiera particular de cada institución de educación superior, suscrito entre ésta, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y, si es del caso, la entidad territorial respectiva, se establecerá (n) la (s) fecha (s) en las cuales la Nación, las entidades territoriales y la propia institución de educación superior efectuarán los aportes que resulten a su cargo. Para el efecto, será indispensable la aprobación previa por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de los cálculos actuariales, las proyecciones presupuestales y del plan financiero presentado por cada institución.

PARÁGRAFO 1º. Los aportes que debe efectuar la Nación de acuerdo con el presente artículo, tendrán en cuenta el valor del pasivo pensional derivado de las obligaciones legales del régimen pensional respectivo y las extralegales vigentes antes del 23 de diciembre de

1993, debidamente establecidas, actualizado con los rendimientos financieros equivalentes a una tasa efectiva anual del interés compuesto de la inflación anual representada en la variación del IPC, adicionado en la tasa de interés técnico contemplada en los cálculos actuariales realizados al 23 de diciembre de 1993, correspondiente a los años o fracciones de año anteriores a la fecha en la cual la Nación efectúe la emisión de los bonos de valor constante que representan su aporte.

El incremento del valor del pasivo pensional correspondiente a las obligaciones pensionales legales o extralegales determinadas por convención o pacto colectivo de trabajo o definidas de conformidad con las normas legales aplicables para tales efectos, con posterioridad al 23 de diciembre de 1993, estarán a cargo de la universidad o institución de educación superior, y harán parte de la subcuenta del fondo para pagar el pasivo pensional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 283 de la Ley 100 de 1993 y en el número 3º del artículo 2.12.5.3.3. del presente Decreto”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas procedemos a dar respuesta a su solicitud.

1. Obligaciones pensionales reconocidas por las entidades territoriales que se pagan a través del FOMAG

Respecto a las observaciones realizadas por el MEN al proyecto de procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian la CGN evidenció que a través de este no se estaban duplicando los registros contables, puesto que el cálculo actuarial no estaría reconocido en el FOMAG sino en las entidades territoriales. Ello dado que son estas últimas las que emiten el acto administrativo mediante el cual se reconoce la pensión a favor del afiliado al FOMAG, según lo establecido en los artículos 2.4.4.2.3.2.7., 2.4.4.2.3.2.13. y 2.4.4.2.3.2.19. del Decreto 1075 de 2015.

Así mismo, en lo relativo a la autonomía del FOMAG, se evidencia que la Ley 91 de 1998 establece que el FOMAG tiene independencia contable. No obstante, dado que la Constitución Política de 1991 y la Ley 298 de 1996 establecen que la CGN es la autoridad competente para definir la regulación contable que debe ser aplicada por las entidades públicas en el país, es la CGN la entidad que define el tratamiento contable de los hechos económicos en los que participan el FOMAG, el MEN y las entidades territoriales. En este sentido, el tratamiento contable que conforme a la regulación expedida por la CGN se le debe dar a las obligaciones pensionales del personal afiliado al FOMAG no transgrede la autonomía contable del mismo.

En relación con las inquietudes planteadas en su comunicación del 11 de diciembre de 2019, se da respuesta en los siguientes términos:

**“... toda vez que las obligaciones asumidas por Fiduprevisora como administradora y vocera del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, están contenidas en la Ley 91 de 1989 y en el contrato de fiducia mercantil protocolizado mediante Escritura Pública No. 83 de 1990, se requiere conocer si con las disposiciones de la Resolución 320 de 2019 se entenderían modificadas dichas disposiciones legales y contractuales, de ser así, ¿el Ministerio de Educación Nacional y Fiduprevisora en virtud de lo dispuesto en dicho acto administrativo deben entender que se modificó el contrato de fiducia y así proceder con la implementación de los procedimientos allí dispuestos?”**

Dadas las competencias otorgadas a la CGN, no es posible que esta entidad modifique la Ley 91 de 1998 ni el contrato de fiducia mercantil protocolizado mediante Escritura Pública No. 83 de 1990. En su lugar, en cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales y con base en la Norma de beneficios a los empleados y en la Norma de provisiones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la CGN definió, a través de la Resolución 320 de 2019, el tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian. Adicionalmente, es de resaltar que los aspectos definidos por la CGN en nada se contraponen a las disposiciones legales vigentes, pues en estas últimas no se definen tratamientos contables.

**“¿de acuerdo con lo dispuesto por la Contaduría, corresponderá a cada una de las entidades territoriales la elaboración y actualización de su propio cálculo actuarial de las pensiones que se reconocen y pagan a través del Fondo?”**

El párrafo 19 de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial”. En este sentido, y considerando que el Decreto 1075 de 2015 da al FOMAG la competencia para realizar el cálculo actuarial del personal docente afiliado a dicho Fondo, la elaboración del cálculo actuarial no recae en las entidades territoriales, sino que estas reconocerán el pasivo pensional a partir de la información que les suministre dicho Fondo. En tal sentido, el FOMAG y las entidades territoriales establecerán los flujos de información que les permitan registrar de manera oportuna el pasivo pensional del personal afiliado al FOMAG.

**“¿dicho artículo igualmente le es aplicable al Ministerio de Educación Nacional?”**

El numeral 1 del artículo 5º de la Resolución 320 de 2019 exige que la totalidad del cálculo actuarial sea reconocido como pasivo pensional en las entidades territoriales. Ahora bien, los derechos que, de acuerdo con las disposiciones legales, tiene la entidad territorial a que la Nación concorra con el pago de dicho pasivo, se reconocerán como parte del plan de activos, debiendo el MEN reconocer una provisión. En consecuencia, el MEN no reconocerá pasivo pensional sino una provisión.

Respecto a la medición de la provisión, la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que esta debe medirse por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación. Adicionalmente, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, la medición corresponderá al valor presente de dicho desembolso.

En ese sentido, el MEN podrá usar la información que le reporte el FOMAG para la medición de la provisión, siempre que esta cumpla con los criterios de medición establecidos en la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Ahora bien, si el valor determinado por el FOMAG no refleja la mejor estimación de la obligación a cargo de la Nación o no considera el efecto del valor del dinero en el tiempo, es responsabilidad del MEN ajustar el valor conforme a los criterios establecidos en la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

**“¿Fiduprevisora S.A. como administradora y vocera del Fondo puede continuar realizando el cálculo actuarial para establecer el pasivo prestacional a cargo de la entidad territorial, Nación y Fondo del personal jubilado, activo y retirado del Fondo, bajo el entendido que es una de las obligaciones del fondo por disposición legal y contractual?”**

Dado que las disposiciones legales que le asignan al FOMAG la responsabilidad de la realización del cálculo actuarial no han sido modificadas, el FOMAG debe continuar realizando el cálculo actuarial del personal afiliado a dicho Fondo. Adicionalmente, considerando que este cálculo es fuente para el registro del pasivo pensional y de los derechos por concurrencia en la entidad territorial y de la provisión en el MEN, las entidades involucradas deben establecer los flujos de información que les permitan registrar de manera oportuna las obligaciones y derechos relacionados con el personal afiliado al FOMAG.

**“¿qué efectos tendría la Resolución 320 de 2019 sobre el proceso de contratación adelantado por Fiduprevisora en cumplimiento de sus obligaciones contractuales y para garantizar los objetivos del Fomag?”**



La determinación de los efectos que la Resolución 320 de 2019 tenga sobre el proceso de contratación relacionados con la administración del fondo, deben ser evaluados por la Fiduprevisora y el MEN.

**“¿Cuál es la metodología que se establece en el nuevo marco normativo para realizar la provisión de la concurrencia (sic) del pasivo, que debe ser tenida en cuenta por el Ministerio de Educación Nacional para realizar el registro contable?”**

La Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que las provisiones deben medirse por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación y que, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, la provisión se medirá por el valor presente de dicho desembolso. No obstante, la Norma de provisiones no establece una metodología que deba ser aplicada, sino que es deber de la entidad establecer la metodología a aplicar a partir de los criterios de la Norma y del juicio profesional.

**“¿Qué entidad tendrá la responsabilidad de realizar la medición y certificar el valor que se espera registrar como concurrencia de la proporción que corresponde a la Nación para el registro de la provisión en los Estados Financieros del Ministerio de Educación Nacional para la vigencia 2019 y siguientes?”**

Conforme al párrafo 4 de la Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno el contador y del representante legal del MEN son los responsables de la presentación de los estados financieros individuales de propósito general de la entidad.

**“¿Cuál es la periodicidad de actualización del registro que deben atender las entidades territoriales, el FOMAG y el Ministerio de Educación para el reconocimiento de la provisión por concepto de concurrencia del pasivo pensional?”**

Sea lo primero precisar que, conforme a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, la provisión por concepto de concurrencia solo debe ser registrada por el MEN, pues la entidad territorial registra el pasivo pensional y el FOMAG registra el pasivo por los recursos recibidos en administración.

Bajo este entendimiento, el MEN debe actualizar la provisión por concepto de concurrencia “cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable”. Adicionalmente, cuando el valor de la provisión por concepto de concurrencia se calcule como el valor presente de la obligación, el MEN ajustará el valor

de esta en cada periodo contable para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo.

**“... es importante para el Ministerio de Educación Nacional saber si la sociedad fiduciaria, como administradora y vocera del FOMAG, a partir de las obligaciones que le corresponden en virtud de lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 91 de 1991 y el contrato de fiducia mercantil, puede registrar el cálculo actuarial, en las cuentas de balance del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio FOMAG”**

De acuerdo con lo establecido en los artículos 2.4.4.2.3.2.7., 2.4.4.2.3.2.13. y 2.4.4.2.3.2.19. del Decreto 1075 de 2015, las entidades territoriales son las que expiden el acto administrativo mediante el cual se reconoce la pensión a favor del afiliado al FOMAG. Por ello, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian definió que son las entidades territoriales las obligadas a incorporar en su información financiera el pasivo pensional de dichos afiliados. Por su parte el FOMAG actuará como un administrador de recursos, por lo cual deberá aportar la información necesaria para que las entidades territoriales registren adecuadamente y de manera oportuna el pasivo pensional, los recursos administrados por el FOMAG y el derecho por concurrencia de la Nación. Ello sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones que las disposiciones legales vigentes le imponen al Fondo.

2. Provisión por la concurrencia en el pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior

Respecto a las observaciones realizadas por el MEN al proyecto de procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, en el sentido de considerar lo contenido en la Ley 1371 de 2009 y el Decreto 530 de 2012, así como las normas concordantes que regulan los requisitos y la eventual apropiación presupuestal por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional, argumentando que no existe una obligación presente, que no hay una estimación que quede plasmada en el convenio de concurrencia y que corresponde a un beneficio social, se observa que el Decreto 1068 de 2015 establece que el objeto del convenio es “realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes”. No obstante, este mismo Decreto considera: 1) permite la realización de pagos y la emisión de bonos para cubrir el pasivo pensional a cargo de la Nación sin que exista convenio de concurrencia y 2) exige que la Nación reembolse a las universidades e instituciones de educación superior la porción del pasivo pensional a cargo de la Nación, que haya sido pagada por estas. Por ello, la CGN concluyó que la obligación por concurrencia no surge desde el momento en que se genera el acuerdo o convenio de concurrencia, sino desde el momento mismo de la expedición de la Ley 100 de 1993 (para el caso de las universidades oficiales e instituciones oficiales de

educación superior del nivel territorial) y de la Ley 1371 de 2009 (para el caso de las universidades estatales del nivel nacional).

Respecto a la medición de la obligación es necesario precisar que el hecho de que no exista un cálculo actuarial aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) no es un argumento suficiente que justifique el no reconocimiento de la obligación por concurrencia. Lo anterior dado que:

1. En el inciso segundo del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y en el artículo 3º de la Ley 1371 de 2009, así como en el decreto reglamentario de las mismas, se establece la forma en que se determina la proporción en que la Nación, las entidades territoriales y la universidad o institución de educación superior deben concurrir en el pago del pasivo pensional de estas últimas.
2. Las universidades e instituciones de educación superior tienen la obligación de elaborar un cálculo actuarial conforme a los criterios establecidos en la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual puede usarse como referente para establecer el valor a concurrir.

En consecuencia, solo podría argumentarse la inexistencia de medición fiable si faltara información para realizar la estimación, por ejemplo: 1) si no pudiera determinarse la proporción a que se hace referencia el inciso segundo del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y en el artículo 3º de la Ley 1371 de 2009, así como en el decreto reglamentario de las mismas; 2) si la universidad o institución de educación superior no elaborara un cálculo actuarial; o 3) si existiera evidencia de que el cálculo actuarial elaborado por la universidad o institución de educación superior no cumple con los criterios establecidos en la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, las disposiciones legales relacionadas con la concurrencia no abordan aspectos contables y afirman, de manera general, que la obligación por concurrencia es de la Nación sin definir qué entidad contable debe reconocer la obligación, pues la competencia constitucional y legal es de la CGN.

Por ello, la CGN determinó que fuera el MEN, en representación de la Nación, la entidad contable encargada de reconocer la provisión por concurrencia cuando no exista convenio de concurrencia dado que a esta es a la que se le asigna el presupuesto para cumplir con tales obligaciones. Una vez se firme el acuerdo de concurrencia, la obligación será reconocida por el MHCP o Deuda Pública Nación, en representación de la Nación, dependiendo de si la concurrencia se va a extinguir con pagos en efectivo o con la emisión de bonos de valor constante.

Finalmente, es necesario precisar que las obligaciones pensionales a cargo de las universidades e instituciones de educación superior no corresponden a beneficios sociales, tal como se pudo concluir a partir de los párrafos precitados de la NICSP 42-Beneficios sociales, la cual está orientada a regular las transferencias de efectivo proporcionadas a: (a) Individuos y/u hogares específicos que cumplen con los criterios de elegibilidad; (b) Mitigar el efecto de los riesgos sociales; y (c) Abordar las necesidades de la sociedad en su conjunto” y exceptúa claramente la provisión de beneficios de jubilación para empleados del gobierno.

En relación con otras inquietudes planteadas en su comunicación del 11 de diciembre de 2019, se da respuesta en los siguientes términos:

**“En el marco de la normatividad citada, la Resolución 320 de 2019 señala que el registro de la provisión se deberá realizar con independencia de la suscripción de los convenios de concurrencia, en contravía del artículo 5° del Decreto 530 de 2012, en donde los citados convenios son los mecanismos que garantizan la trazabilidad y razonabilidad de los registros en los Estados Financieros de los partícipes en cada convenio. Amparados en la presunción de legalidad, ¿Cuál de las dos normas debería aplicar el Ministerio de Educación Nacional, el Decreto 530 de 2012 o la Resolución 320 de 2019?”**

Una vez revisadas las disposiciones legales relacionadas con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, especialmente el Decreto 1068 de 2015, se evidencia que en este no se regula el tratamiento contable de la concurrencia y no se afirma que los convenios de concurrencia sean los mecanismos que garantizan trazabilidad y razonabilidad de los registros en los estados financieros, como se predica en el planteamiento que se realiza.

Por su parte, la CGN a través de la Resolución 320 de 2019, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, define el tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, sin definir aspectos que contravengan las disposiciones del Decreto 1068 de 2015.

En consecuencia, el MEN debe seguir aplicando las disposiciones legales sobre la concurrencia del pasivo pensional de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior y, complementariamente, debe dar aplicación a las disposiciones definidas por la CGN para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, entre ellas, la Norma de provisiones y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

**“Ante la inexistencia de los convenios referidos ¿El Ministerio de Educación Nacional debe tomar como fuente y soporte de información en sus Estados Financieros, o el informe del cálculo actuarial elaborado por las Universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior?, o ¿la fuente de información y soportes será el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien de acuerdo con el artículo 40 del Decreto 530 de 2012, es la entidad encargada de certificar los cálculos actuariales. Y adicionalmente definido cuales son los soportes que se deben tener en cuenta solicitamos nos determinen ¿Cuál es la metodología que se establece en el nuevo marco normativo para calcular la provisión de la concurrencia del pasivo pensional?”**

Con base en el desarrollo normativo sobre soportes de contabilidad contenido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, para el caso de las provisiones por concurrencia, el soporte de contabilidad es de origen interno en el MEN, pero para su elaboración se deben considerar, como mínimo, las disposiciones legales que determinan la proporción en que debe concurrir la Nación y el cálculo actuarial del pasivo pensional objeto de concurrencia elaborado por la universidad o institución de educación superior.

**“En razón a que la Resolución 320 de 2019 no menciona de forma clara y explícita la frecuencia para el reconocimiento de la provisión por concurrencia, ¿Cuál es la periodicidad para el reconocimiento de la provisión por concepto de concurrencia del pasivo pensional?”**

En observancia de lo establecido en la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el MEN debe actualizar la provisión por concepto de concurrencia “cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable”. Adicionalmente, cuando el valor de la provisión por concepto de concurrencia se calcule como el valor presente de la obligación, el MEN ajustará el valor de esta en cada periodo contable para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo.

En resumen, la regulación contable relacionada con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian se expidió fundamentada así: 1) en cumplimiento de las funciones constitucionales y legales conferidas a la CGN, 2) en ejecución de la política de Estado de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera y 3) en desarrollo de un debido proceso que inició en el año 2013 y que se concretó el 1 de octubre de 2019 con la expedición de la Resolución 320 de 2019, tiempo durante el cual se expuso, en dos oportunidades, el proyecto de procedimiento para comentarios de los interesados; se discutió con las partes interesadas y con expertos internacionales; y se ajustó en lo que se consideró pertinente.

Con posterioridad a la expedición del Procedimiento Contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, la CGN ha realizado mesas de trabajo con las entidades para orientarlas en la aplicación del mismo, producto de lo cual estas han venido adelantando los ajustes procedimentales, técnicos y tecnológicos para dar aplicación al Procedimiento a 31 de diciembre de 2019, con la expectativa de mejorar la opinión de la CGR en relación con los estados financieros de las entidades y con el Estado de Situación Financiera Consolidado de la Nación, elaborado y presentado por la CGN, por lo que no es factible diferir la vigencia de la Resolución 320 de 2019 .

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000002511 DEL 06-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos de cesantías que administra el Patrimonio Autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio-FOMAG

Doctora  
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA  
Gerente de contabilidad  
Fiduprevisora S.A  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500000212, del 07 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre "...el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por concepto de cesantías teniendo en cuenta el marco normativo para entidades de gobierno que debe aplicar el Fondo".

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 91 de 1989, por la cual se crea el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, en el Artículo 3º.-señaló:

Artículo 3º.-Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: "El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

-Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.

-Garantizar la prestación de los servicios médico-asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.

-Llevar los registros contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda". (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con las cesantías, el numeral 3 del artículo 15 estableció que: "Para los docentes nacionalizados vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio pagará un auxilio equivalente a un mes de salario por cada año de servicio o proporcionalmente por fracción de año laborado, sobre el último salario devengado, si no ha sido modificado en los últimos tres meses, o en caso contrario sobre el salario promedio del último año.

Para los docentes que se vinculen a partir del 1 de enero de 1990 y para los docentes nacionales vinculados con anterioridad a dicha fecha, pero sólo con respecto a las cesantías generadas a partir del 1 de enero de 1990, el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio reconocerá y pagará un interés anual sobre saldo de estas cesantías existentes al 31 de diciembre de cada año, liquidadas anualmente y sin retroactividad, equivalente a la suma que resulte aplicar la tasa de interés, que de acuerdo con certificación de la Superintendencia Bancaria, haya sido la comercial promedio de captación del sistema financiero durante el mismo período. Las cesantías del personal nacional docente, acumulados hasta el 31 de diciembre de 1989, que pasan al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, continuarán sometidas a las normas generales vigentes para los empleados públicos del orden nacional." (Subrayados fuera del texto).

El Decreto Nacional 3752 de 2003, mediante el cual se reglamentaron los artículos 81 parcial de la Ley 812 de 2003, 18 parcial de la Ley 715 de 2001 y la Ley 91 de 1989 en relación con el proceso de afiliación de los docentes al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y se dictan otras disposiciones, establece:

"Artículo 1º. Personal que debe afiliarse al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. Los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites



establecidos en los artículos 4° y 5° del presente decreto, a más tardar el 31 de octubre de 2004.

Parágrafo 1º. La falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implicará la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Parágrafo 2º. Los docentes vinculados a las plantas de personal de las entidades territoriales de manera provisional deberán ser afiliados provisionalmente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio mientras conserve su nombramiento provisional.

Artículo 2º. Prestaciones sociales causadas. Se entiende por causación de prestaciones el cumplimiento de los requisitos legales que determinan su exigibilidad.

Las prestaciones sociales de los docentes causados con anterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y sustituciones estarán a cargo de la respectiva entidad territorial o de la entidad de previsión social a la cual se hubieren realizado los aportes.

Las prestaciones sociales que se causen con posterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y sustituciones serán reconocidas de conformidad con lo que establezca la Ley y se pagarán por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Sin perjuicio de lo anterior, el reconocimiento y pago de prestaciones sociales que se causen a favor de los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, se limitará al período de cotizaciones que haya efectivamente recibido el Fondo y al valor del pasivo actuarial que le haya sido efectivamente cancelado”. (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, estableció:

“ARTÍCULO 57. EFICIENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS DEL FONDO NACIONAL DE PRESTACIONES SOCIALES DEL MAGISTERIO. Las cesantías definitivas y parciales de los docentes de que trata la Ley 91 de 1989 serán reconocidas y liquidadas por la Secretaría de Educación de la entidad territorial y pagadas por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

(...)

Los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio solo podrán destinarse para garantizar el pago de las prestaciones económicas, sociales y asistenciales a sus afiliados docentes, pensionados y beneficiarios. No podrá decretarse el pago de indemnizaciones económicas por vía judicial o administrativa con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

PARÁGRAFO. La entidad territorial será responsable del pago de la sanción por mora en el pago de las cesantías en aquellos eventos en los que el pago extemporáneo se genere como consecuencia del incumplimiento de los plazos previstos para la radicación o entrega de la solicitud de pago de cesantías por parte de la Secretaría de Educación territorial al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. En estos eventos el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio será responsable únicamente del pago de las cesantías” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 336 relacionado con las vigencias y derogatorias de la misma Ley estableció que se deroga expresamente el artículo 56 de la Ley 962 de 2005.

En lo relacionado con la regulación contable, en el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018) por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

La Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

## “5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

### 5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

(...)

### 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

#### 5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios

(...)

#### 5.2.2. Medición

(...)

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Resolución 386 de 2018 incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“(…) El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

(…)

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(…)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(…)

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la entidad debitará la respectiva subcuenta de Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la respectiva subcuenta de Efectivo y equivalentes al efectivo de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta temporalmente dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con el pago de las obligaciones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio Fomag es un fondo creado como una cuenta especial que administra, invierte y cumple con los objetivos definidos en la ley que le dio origen y que se gestiona a través de un contrato de fiducia mercantil cuyo fideicomitente es el Ministerio de Educación Nacional. Al ser constituido por mandato legal conforme al artículo 3 de la Ley 91 de 1989, deberá aplicar el Régimen de Contabilidad Pública de acuerdo con lo establecido en el numeral 2) del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018).

Ahora bien, de conformidad con lo señalado en los Artículos 1º y 2º del Decreto Nacional 3752 de 2003, los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. También señala el citado Decreto, que la falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implica la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Adicionalmente, el Artículo 57 de la Ley 1955 de 2019, establece que las cesantías definitivas y parciales de los docentes de que trata la Ley 91 de 1989 serán reconocidas y liquidadas por la Secretaría de Educación de la entidad territorial y pagadas por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. De igual forma, el párrafo del artículo citado establece que la entidad territorial será responsable del pago de la sanción por mora en el pago de las cesantías en aquellos eventos en los que el pago extemporáneo se genere como consecuencia del incumplimiento de los plazos previstos para la radicación o entrega de la solicitud de pago de cesantías por parte de la Secretaría de Educación territorial al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Según lo establecido en el numeral 3 del artículo 15 de la Ley 91 de 1989, existen dos regímenes de cesantías aplicables a los docentes: Para los docentes nacionalizados vinculados hasta el 31 de diciembre de 1989, el FOMAG pagará un auxilio equivalente a un

mes de salario por cada año de servicio o proporcionalmente por fracción de año laborado, sobre el último salario devengado, si no ha sido modificado en los últimos tres meses, o en caso contrario sobre el salario promedio del último año.

Y por otra parte, para los docentes que se vinculen a partir del 1 de enero de 1990 y para los docentes nacionales vinculados con anterioridad a dicha fecha, pero sólo con respecto a las cesantías generadas a partir del 1 de enero de 1990, el FOMAG reconocerá y pagará un interés anual sobre saldo de estas cesantías existentes al 31 de diciembre de cada año, liquidadas anualmente y sin retroactividad, equivalente a la suma que resulte aplicar la tasa de interés, que de acuerdo con certificación de la Superintendencia Financiera, haya sido la comercial promedio de captación del sistema financiero durante el mismo período.

Dado lo anterior, se identifican dos tipos de cesantías administradas por el FOMAG, aquellas que se reconocen bajo el régimen anterior a 31 de diciembre de 1989, las cuales se pagarán con retroactividad sobre el último salario devengado; y, por otra parte, las cesantías del personal docente vinculado a partir del primero de enero de 1990, las cuales se liquidan y pagan anualmente, sin retroactividad, y en las que se deberá reconocer anualmente un interés sobre las cesantías, las cuales están sometidas a las normas generales vigentes para los empleados públicos del orden nacional.

En ese sentido, con base en la normatividad contable, las cesantías retroactivas se deberán reconocer como un beneficio a los empleados de largo plazo por parte de las entidades territoriales, toda vez que su liquidación se realiza con base en el último salario devengado y la obligación de pago vence después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los docentes hayan prestado sus servicios.

En el caso de las cesantías que no son retroactivas y que se liquidan anualmente conforme a la normatividad general vigente para los empleados públicos, se configuran como un beneficio a los empleados de corto plazo, dado que su pago se realiza anualmente de acuerdo con los plazos previstos para la radicación o entrega de la solicitud de pago de cesantías. Por lo anterior, la obligación de este tipo de cesantías termina para la entidad territorial cuando realice el pago al FOMAG y en este caso, esta última reconocerá un recurso para terceros, mientras la CGN evalúa la creación de subcuentas específicas para este hecho económico.

Así las cosas, el procedimiento contable aplicable por el FOMAG y las entidades territoriales para el reconocimiento de las cesantías obedecerá a la clasificación de estas tal y como se muestra a continuación:

**a) Cesantías retroactivas aplicables a docentes vinculados con anterioridad al 31 de diciembre de 1989**

### 1) Reconocimiento de las obligaciones por cesantías

Las entidades territoriales reconocerán las cesantías retroactivas conforme a lo establecido en el artículo 57 de la Ley 1955 de 2019, debitando la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. La medición se realizará conforme a lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados-Beneficios a los empleados a largo plazo.

### 2) Entrega de aportes de la Nación a cuenta de las entidades territoriales a FOMAG

Al recibir los aportes entregados por la Nación a cuenta de las entidades territoriales para el pago de las cesantías retroactivas del personal docente, el FOMAG debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, donde se requerirá controlar separadamente lo aportado por cada entidad territorial.

Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o el derecho que corresponda al origen de los recursos con los que se cubrirá la obligación.

### 3) Pago de cesantías retroactivas a docentes beneficiarios

Con el pago de las cesantías a los docentes, el FOMAG debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

## **b) Cesantías aplicables a docentes vinculados con posterioridad al 01 de enero de 1990**

### 1) Reconocimiento de las obligaciones por cesantías

Las entidades territoriales reconocerán las cesantías conforme a lo establecido en el artículo 57 de la Ley 1955 de 2019, debitando la subcuenta 510702-Cesantías de la cuenta 5107-



PRESTACIONES SOCIALES y acreditando la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

## 2) Entrega de aportes de la Nación a cuenta de las entidades territoriales al FOMAG

Al recibir los aportes entregados por la Nación a cuenta de las entidades territoriales para el pago de las cesantías del personal docente, el FOMAG debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, donde se requerirá controlar separadamente lo aportado por cada entidad territorial. No obstante, la CGN evaluará la necesidad de crear subcuentas específicas para el registro del pasivo en el FOMAG.

Por su parte, el Municipio registrará el giro de los aportes debitando la subcuenta la subcuenta 251102-Cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o el derecho que corresponda al origen de los recursos con los que se cubrirá la obligación.

## 3) Pago de cesantías a docentes beneficiarios

Con el pago de las cesantías a los docentes, el FOMAG debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **c) Vigencia de conceptos anteriores emitidos por la CGN**

En lo relacionado con el Concepto N° 20162000014201 del 25 de mayo de 2016, se debe precisar que fue emitido bajo un contexto normativo que al día de hoy no mantiene su vigencia, razón por la cual, a partir de dicho cambio normativo no es viable su aplicación por la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003011 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de Cotizaciones y Contribuciones Registro contable del auxilio funerario

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044922, del 24 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre los registros contables que deben realizar los Fondos de Reserva respecto a: i) los ingresos por concepto de Cotizaciones y Contribuciones, y ii) el gasto por auxilio funerario; esto en consideración a que la Resolución 320 de 2019, por la cual se incorpora en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, no detalla dichos temas.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 5.2 de la Norma de beneficios a los empleados, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.
11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:
- a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, (...) y
  - b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.
12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto (...)

#### 5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados.
16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo (...)
18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial (...)
21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio. Ahora bien, en caso de que la entidad

no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la evaluación actuarial del pasivo”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, señala:

“A continuación se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con: el cálculo actuarial de pensiones, el plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, la nómina de pensionados, las cuotas partes de pensiones por cobrar, las cuotas partes de pensiones por pagar, los bonos o cuotas partes de bonos pensionales, los reintegros y retroactivos, las indemnizaciones sustitutivas, los aportes pensionales, las obligaciones pensionales reconocidas por las entidades territoriales que se pagan a través del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag), la concurrencia en la financiación del pasivo pensional y la liquidación final del plan de beneficios posempleo relacionado con pensiones.

(...)

#### 1.1.1. Costo del servicio presente

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor de las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar la pensión, la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, por la diferencia entre el costo del servicio presente y el valor de las cotizaciones realizadas por el empleado, y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el costo del servicio presente”. A renglón seguido el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala que en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, se aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales.

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO como: “Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después

de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la entidad. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros".

## CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas procedemos a dar respuesta a su solicitud.

- i. "Ingresos" por cotizaciones y contribuciones que generan los fondos o cajas cuyos afiliados pertenezcan en su totalidad al sector público

Respecto de las contribuciones que realice el empleado, estas se reconocen como se describe en el numeral 1.1.1. Costo de servicio presente del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, es decir, como un menor valor del costo del servicio presente.

Para el caso en que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, el reconocimiento se hará con base en el numeral 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, así: La entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar la pensión.

- ii. Gastos por auxilio funerario:

Sea lo primero precisar que el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian no abarca el tema de beneficios posempleo distintos a pensiones, tal como es el caso del auxilio funerario y los gastos de inhumación.

Respecto al tratamiento contable de los auxilios funerarios y los gastos de inhumación asumidos por la entidad, se define el siguiente procedimiento:

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente por concepto de auxilio funerario y gastos de inhumación, esta debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por auxilio funerario y gastos de inhumación y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación. La diferencia entre el nuevo valor estimado y el valor registrado a la fecha de estimación se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando o debitando la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En todo caso, en la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003601 DEL 13-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados a largo plazo
	<b>SUBTEMAS</b>	Intereses del pasivo por Beneficios por permanencia

Doctora  
 IRMA CONSUELO DÍAZ GARCÍA  
 Profesional Especializada  
 Subdirección de Consolidación Gestión e Investigación  
 Dirección Distrital de Contabilidad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500005222, del día 5 de febrero de 2020, mediante la cual solicita se precise la subcuenta en la cual se debe reconocer la actualización financiera del pasivo correspondiente al cálculo del Beneficio por permanencia correspondiente a un valor que se paga al empleado cada cinco años por prestación de servicios. Lo anterior considerando que mediante la Resolución 320 de 2019 se eliminó la subcuenta 580402-Interés por beneficios a los empleados.

**CONSIDERACIONES**

La Norma de Beneficios a los empleados del Marco normativo para entidades de gobierno señala:

“28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios”.

Acorde con lo anterior, el párrafo 29 de la Norma en comento prescribe:

“Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,

- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la entidad, y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado”. (Subrayado fuera de texto)

En relación con la medición, la normativa establece:

“El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en resultado del periodo”  
(Subrayado fuera de texto)

En su consulta señala que, atendiendo las anteriores consideraciones, se reconoce en Bogotá D.C., como beneficio a los empleados de largo plazo, el Beneficio por Permanencia, puesto que es un valor que se paga al empleado por cada cinco años de prestación de servicios. No obstante, manifiesta que mediante Resolución 320 de 2019 se eliminó la subcuenta 580402-Interés por beneficios a los empleados, por lo cual no encuentra una subcuenta en donde se pueda realizar el reconocimiento mencionado y en consecuencia solicita reconsiderar la eliminación de la subcuenta en mención.

Efectivamente como señala en su solicitud, mediante el artículo 3º de la Resolución 320 de 2019, la CGN eliminó en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la subcuenta 580402-Interés por beneficios a los empleados, y como se observa aunque la resolución antes referida versa sobre el tema pensional (beneficios posempleo), se analizaron en el Comité Técnico y de Doctrina Contable las implicaciones de la medición de los beneficios a empleados los empleados, especialmente en entidades de gobierno del nivel territorial, y la separación en los cálculos de los diferentes elementos que originan variaciones en dichos cálculos con sus consecuentes efectos contables.



En virtud de lo anterior, mediante la Resolución 425 de 2019, la CGN de manera puntual en el tema que nos ocupa, modificó la norma en comento definiendo la medición del pasivo por beneficios a empleados de largo plazo, en los términos antes reseñados en estas consideraciones, a fin de simplificar la obtención de información y el tratamiento contable para todos los beneficios a los empleados y por ello, para el caso puntual objeto de su consulta, unificó el efecto de la actualización del pasivo en la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, la cual para tal fin fue modificada en su denominación en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Mediante la Resolución 320 de 2019 la CGN eliminó la subcuenta que acorde a la norma vigente hasta el 31 de diciembre del mismo año, discriminaba el interés de los pasivos en la subcuenta 580402-Interés por beneficios a los empleados.

Con base en consideraciones técnicas de obtención de la información y facilidad de discriminación de los orígenes de los efectos en los cálculos de cada beneficio, se consideró pertinente por parte de la CGN, unificar el efecto de la actualización y para ello se eliminó, a través de la Resolución 320 de 2019, la subcuenta que de manera exclusiva discriminaba el interés del pasivo, simplificándose así el tratamiento contable a través del reconocimiento de las variaciones del pasivo por beneficios a empleados, en la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, habilitada a partir del 1 de enero de 2020 en consonancia con lo dispuesto en la norma correspondiente, modificada a su vez mediante la Resolución 425 del 23 de diciembre de 2019.

Ahora bien, si para el Beneficio por permanencia se originan variaciones a partir de diferentes factores, incluido el interés, la entidad podrá habilitar en la subcuenta habilitada para tal fin, auxiliares que permitan la identificación y discriminación si a ello hay lugar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003691 DEL 14-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de la actualización del pasivo pensional con la información entregada por el FONPET.

Doctor

JIMY HERNÁNDEZ MONDRAGÓN

Secretario de Hacienda

Municipio de Zarzal

Zarzal, Valle del Cauca

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003752, el día 29 de enero de 2020, mediante la cual solicita el registro contable de la actualización del pasivo pensional con la información que existe en la página del Ministerio de Hacienda (FONPET).

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

#### “4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos. (...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, en su Capítulo II. Pasivos, señalan:

### "5.2. Beneficios posempleo

#### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y (...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las

contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

#### 5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo

actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial. (...)

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio. Ahora bien, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la evaluación actuarial del pasivo. (...)

24. La entidad medirá los derechos de reembolso por el valor que esta espera recibir del tercero. Los cambios de valor de dichos derechos afectarán el ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### "2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El menor valor del cálculo actuarial de pensiones por nuevas mediciones.
- 2-El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3-El valor de la cuota parte del bono pensional emitido.
- 4-El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas.
- 5-El valor de las obligaciones pensionales trasladadas a otra entidad.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obligaciones pensionales asumidas.
- 2-El mayor valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad. (...)

#### 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2-El menor valor de los activos.
- 3-El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El menor valor del cálculo actuarial.
- 2-El valor del rendimiento de los activos.
- 3-El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, anexo a la Resolución 320 de 2019, señala:

“1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el procedimiento contable que debe efectuar la entidad con la información entregada por parte del FONPET en relación a la actualización del cálculo actuarial a cargo de la entidad será:

Cuando el cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones se incrementa, la entidad registra un débito en la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo, de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y un crédito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Si en el cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones se presenta disminución, entonces la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo, de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004451 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Manejo contable de auxilios funerarios como beneficios a los empleados a corto plazo.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2020500002412, del 21 de enero de 2020, en la que se solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Teniendo en cuenta que el Artículo 3 de la Resolución 432 del 26 de diciembre de 2019, eliminó del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno el código contable 510217-Auxilios funerarios, se requiere concepto de su despacho en el sentido de indicar la contrapartida correspondiente a la subcuenta 251112-Auxilios funerarios de la cuenta 2511-BENEFICIOS

A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Adicionalmente, se indique el registro contable que deben realizar las entidades que aplican el Marco Normativo en comento, para reconocer los gastos por auxilios funerarios cuando dichas entidades no tienen a su cargo el pasivo pensional y, en consecuencia, no registran calculo actuarial”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para



el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

La Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

#### “5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

#### 5.2. Beneficios posempleo

##### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto.

#### 5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial. (Subrayados fuera del texto).

Con la Resolución 432 de 2019 se modificó el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y en su artículo 2 modificó la denominación de la subcuenta “251502-Auxilio Funerario” por “251502-Auxilio funerario y gastos de inhumación”. De igual forma, en su artículo 3 eliminó la subcuenta “510217-Auxilio funerario”.

Adicionalmente, la descripciones y dinámicas señaladas en el Catálogo General de Cuentas de dicho marco establecen:

**“2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la entidad. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros.

(...)

**5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las prestaciones proporcionadas, directamente por la entidad, a los empleados o a quienes dependen de ellos” (Subrayado fuera del texto).

**CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, los beneficios posempleo son aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo. De igual forma, la Norma establece que la entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

Adicionalmente, la Norma establece que para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo y que las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

En ese sentido, los auxilios funerarios y gastos de inhumación se consideran beneficios posempleo toda vez que son obligaciones que se volverán exigibles con posterioridad al

periodo de empleo, razón por la cual deberá ser medidos mediante cálculo actuarial conforme a lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados.

Por lo anterior, cuando la entidad deba reconocer la obligación por concepto de auxilio funerario y gastos de inhumación, esta debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Las variaciones en el cálculo actuarial por auxilios funerarios, se registrarán aumentando o disminuyendo la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Lo anterior se aplicará por las entidades con independencia de que estas tengan o no a su cargo el cálculo del pasivo actuarial por concepto de pensiones, toda vez que los auxilios funerarios obedecen a una naturaleza distinta a la obligación pensional, razón por la cual se registrarán en cuentas diferentes.

En lo relacionado con la contrapartida correspondiente a la subcuenta 251112-Auxilios funerarios de la cuenta 2511-BENEFICIOS POSEMPLEO A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, dadas las conclusiones expuestas anteriormente, los auxilios funerarios se reconocerán como beneficio posempleo aplicando el procedimiento correspondiente. No obstante, si una entidad definiera la existencia de auxilios funerarios como beneficios a los empleados de corto plazo utilizará como contrapartida la subcuenta 510290-Otras contribuciones imputadas de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS mientras se evalúa la pertinencia de eliminar o agregar las subcuentas necesarias para el registro del hecho económico.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000005121 DEL 27-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación de la Norma de Cambios en Políticas Contables por modificación de la normatividad contable.

Doctora  
 ROSALBA REYES SISA  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500006102 del 11 de febrero de 2020, mediante la cual consulta en el contexto de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de la Resolución 533 de 2015, si lo aprobado en la Resolución 320 de 2019 que expidió el Procedimiento de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional corresponde a un cambio de política contable para la Caja de Retiro de la Policía Nacional, considerando que la Caja antes de la expedición del procedimiento manejaba sus obligaciones pensionales como un Fondo de Reserva.

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados financieros, incorporados al RCP por la Resolución 533 de 2015, en el Capítulo VI. Numeral 4. Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, señala:

## “4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

6. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 320 de 2019, "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional ( y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo", señala:

“ARTICULO 5°. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, con el siguiente texto:

En consecuencia, este Procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno de nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyendo:

- las cajas o fondos cuyos afiliados pertenezcan en su totalidad al sector público, tales como: i) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (Cremíl), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de las fuerzas militares; ii) la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de policía; iii) el Fondo de Previsión Social del Congreso de la República (Fonprecon), y iv) la Administradora de Pensiones de Antioquia;” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La Resolución N° 320 de 2019, incorporó a la normatividad para las entidades de Gobierno el procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionado con el pasivo pensional, el cual debe ser aplicado por la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur).

Para efecto de la aplicación de la Norma de cambios en política, se entenderá que al presentarse cambios en el Marco Normativo expedido por la CGN, la entidad deberá observar lo dispuesto en la Norma que adopta los respectivos cambios, lo cual a diferencia de las políticas implementadas de manera particular por la entidad, no obliga a reexpresar los estados financieros, de conformidad con la norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000007841 DEL 28-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Beneficios posempleo-pensiones

Teniente Coronel  
 JUAN CARLOS LARA LOMBANA  
 Director General (e)  
 Caja de Retiro de las Fuerzas Militares CREMIL  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500001542, del 16 de enero de 2020, en la cual manifiesta algunas inquietudes sobre:

1. La responsabilidad en el reconocimiento del pasivo pensional.
2. Los registros contables efectuados en aplicación de la Resolución 320 de 2019, los cuales abordan los siguientes hechos económicos:
  - La incorporación del cálculo actuarial de militares retirados al balance según artículo 6 de la Resolución 320 de 2019 de la CGN.
  - La cancelación de los saldos en cuentas de orden correspondientes al cálculo actuarial de militares retirados según la Resolución 320 de 2019 de la CGN.
  - La causación de la nómina de asignación de retiro.
  - La orden de pago de la nómina de asignación de retiro.
  - El recaudo de recursos para el pago de nómina.
  - El recaudo de recursos propios correspondientes a aportes de militares activos.
  - El pago de la nómina de asignación de retiro.

Adicionalmente, en comunicación radicada en la CGN con el N° 20205500004932, del 04 de febrero de 2020, se dio alcance a la anterior solicitud y se consultó:



3. “Teniendo en cuenta que la implementación de la Resolución 320 de 2019 en SIIF Nación II fue iniciada en el mes de noviembre ¿los recursos recibidos de enero a octubre deben quedar registrados en la cuenta de patrimonio y los de noviembre a diciembre en el ingreso? o ¿todos los recursos recibidos durante el 2019 deben ser reconocidos en la cuenta de ingresos?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Inicialmente, es necesario señalar que, en relación con la creación de la Caja de Retiro de las fuerzas Militares (Cremil), así como con las funciones que esta cumple, la Ley 75 de 1925 aborda los temas relacionados con los sueldos de retiro para oficiales del ejército y se dictan algunas disposiciones sobre pensiones militares. El artículo 8º de la citada Ley señala que “Para atender al pago de los fondos de los sueldos de retiro, constitúyese (sic) una Caja especial y particular que se formará así: 1-Con las sumas pagadas por los Oficiales. 2-Con una subvención de ochenta mil pesos (\$80.000) anuales que durante diez años dará la Nación a dicha Caja, y que será pagada antes del 31 de diciembre de cada año, incorporándola por el Gobierno en la Ley de Apropriaciones de la vigencia correspondiente. 3-Por cualesquiera otras donaciones o prestaciones que se le hagan, y 4-Por los intereses que devenguen todas estas sumas”. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, el inciso tercero del artículo 217 de la Constitución Política de Colombia establece que “La Ley determinará el sistema de reemplazos en las Fuerzas Militares, así como los ascensos, derechos y obligaciones de sus miembros y el régimen especial de carrera, prestacional y disciplinario, que les es propio”.

Adicionalmente, mediante la Ley 2008 de 2019, por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2020, fueron apropiados recursos para atender los gastos de funcionamiento e inversión de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares por valor de \$3.550.386.000.000, de los cuales \$3.304.464.000.000 corresponden a aportes de la Nación.

Ahora bien, en relación con los aspectos técnicos considerados para la definición de la regulación contable del pasivo pensional, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno señala:

“Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. (...) Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento. (...)

#### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente”.

Por su parte, la Norma de beneficios a los empleados, en su apartado de beneficios a corto plazo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros”. (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, la Norma de beneficios a los empleados, en su apartado de beneficios posempleo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“27. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral o contractual, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

28. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación;

(...)

#### 5.4.2. Medición

32. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores”. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, cabe resaltar que la NICSP 39 de Beneficios a los empleados, principal referente de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala en el apartado en que se hace referencia a los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común que: “Una entidad que participe en este tipo de plan obtiene información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existe un acuerdo contractual, acuerdo vinculante, o una política establecida de cargar, a las entidades individuales, el costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá, en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo, condiciones, ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus contribuciones a pagar en el periodo”. (Subrayado fuera del texto)

Es por ello que, el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian dispone:

“...este Procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno de nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyendo:

3. las cajas o fondos cuyos afiliados pertenezcan en su totalidad al sector público, tales como: i) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (Cremil), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de las fuerzas militares; ii) la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de policía; iii) el Fondo de Previsión Social del Congreso de la República (Fonprecon), y iv) la Administradora de Pensiones de Antioquia”.

De igual forma, en relación con los registros contables relacionados con el pasivo pensional, el Procedimiento establece:

*“1.1.1. Costo del servicio presente*

(...)

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor de las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar la pensión, la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, por la diferencia entre el costo del servicio presente y el valor de las cotizaciones realizadas por el empleado, y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el costo del servicio presente.

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3 con la periodicidad que allí se define.

(...)

**1. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR**

**1.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados**

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

(...)

## 3.2. Pago de la nómina de pensionados

### 3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad

Cuando la entidad efectúe el pago de la nómina de pensionados debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el pago se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

Finalmente, los artículos 6º y 7º de la Resolución 320 de 2019 de la CGN prescriben:

**“ARTÍCULO 6º. Transitorio.** A 31 de diciembre de 2019 las entidades determinarán los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (...).

Para el caso de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (Cremil), la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur) y el Fondo de Previsión Social del Congreso de la República (Fonprecon), los saldos registrados en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES se trasladarán, a 31 de diciembre de 2019, a la subcuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

(...)

**ARTÍCULO 7º. Vigencia y derogatorias.** La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria”.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Inquietudes sobre la responsabilidad en el reconocimiento del pasivo pensional

Inicialmente, es necesario señalar que, previo a la expedición de la Resolución 320 de 2019, la CGN realizó una investigación exhaustiva y rigurosa de la normativa nacional sobre la sustancia económica de las transacciones que se dan en torno al tema pensional público, incluyendo las obligaciones pensionales a favor del personal militar afiliado a Cremil. En consecuencia, a la luz de la Norma de beneficios a los empleados, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se estableció que lo relevante es el derecho del expleado a recibir una asignación de retiro en compensación por sus servicios prestados y no la forma legal ni la arquitectura institucional en que se encuentra organizado el sector de las pensiones o el Estado para cumplir con dicha obligación.

De esta forma, con independencia del régimen especial prestacional que le es propio a las fuerzas militares y que se encuentra consagrado en la Constitución Política de Colombia, la CGN concluyó que el tratamiento contable de los beneficios posempleo del personal afiliado a Cremil exige el reconocimiento pleno del cálculo actuarial de asignaciones de retiro como pasivo, puesto que son obligaciones asumidas por el gobierno que se derivan de los servicios prestados por los miembros de la fuerza militar y sobre los cuales, para liquidarlos, se deben destinar recursos una vez dicho personal consolide su derecho de retiro.

Ahora bien, en relación con la entidad que debe reconocer el pasivo por beneficios posempleo asociado al personal afiliado a Cremil, el referente internacional que regula el tratamiento contable de los beneficios a los empleados (NICSP 39) es claro al señalar que, en caso de que exista un acuerdo contractual, un acuerdo vinculante o una política tendiente a cargarle a una entidad la responsabilidad del beneficio definido, dicha entidad deberá reconocer en sus estados financieros los beneficios posempleo. De ahí que, para el caso del personal afiliado a Cremil, esta política se refleja en lo establecido por la Ley 75 de 1925, mediante la cual se constituye una caja especial y particular cuya función principal consiste en centralizar todas las actividades necesarias para atender el pago de los fondos de los sueldos de retiro de los oficiales del ejército.

En consecuencia, teniendo presente que Cremil, de acuerdo con la Ley 75 de 1925, se constituyó con el fin de reconocer y pagar de forma oportuna las asignaciones de retiro, pensiones y demás prestaciones que la Ley señale, a quienes adquieran ese derecho, y que adicionalmente la Ley anual de apropiaciones le ha venido asignando recursos de la Nación para que cumpla con sus funciones, la CGN concluyó que el pasivo por beneficios posempleo asociado al personal militar debe ser reconocido por esta caja en sus estados financieros.

## 2. Registros contables

A continuación, se relacionan los registros contables que cumplen con los criterios señalados en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian y de la Norma de beneficios posempleo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

- i. Incorporación del cálculo actuarial de militares retirados al balance según artículo 6 de la Resolución 320 de 2019 de la CGN:

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
31090103	EXCEDENTE EJERCICIOS ANTERIORES / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	58.186.468.072.788,00	-
25141002	CALCULO ACTUARIAL PENSIONES ACTUALES ASIGNARETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	-	36.264.402.532.845,00
25141002	CALCULO ACTUARIAL PENSIONES ACTUALES ASIGNARETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	-	3.996.882.689.969,00
25141002	CALCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES ASIGNARETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	-	13.366.952.365.803,00
25141002	ASIGNARETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	-	4.558.230.484.171,00
	<b>TOTALES</b>	<b>58.186.468.072.788,00</b>	<b>58.186.468.072.788,00</b>

- ii. Cancelación de los saldos en cuentas de orden correspondientes al cálculo actuarial de militares retirados según la Resolución 320 de 2019 de la CGN:

**CANCELACION SALDOS CUENTAS DE ORDEN CALCULO ACTUARIAL MILITARES RETIRADOS SEGÚN RESOLUCION 320/2019 CGN**

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
91470101	FONDO RESERVA CREMIL / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	36.264.402.532.845,00	-
91470201	FONDO RESERVA CREMIL / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	3.996.882.689.969,00	-
91470301	FONDO RESERVA CREMIL / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	13.366.952.365.803,00	-
91470401	FONDO RESERVA CREMIL / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	4.558.230.484.171,00	-
99051001	FF.MM.	-	58.186.468.072.788,00
	<b>TOTALES</b>	<b>58.186.468.072.788,00</b>	<b>58.186.468.072.788,00</b>

- iii. Causación de la nómina de asignación de retiro:

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
25141002	CALCULO ACTUARIAL PENSIONES ACTUALES ASIGNARETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	221.558.392.051,00	-
25140101	NOMINA ASIGNACION DE RETIRO / CAJA DE RETIRO DE LAS FF.MM.	-	221.558.392.051,00
	<b>TOTALES</b>	<b>221.558.392.051,00</b>	<b>221.558.392.051,00</b>

- iv. Recaudo de recursos para el pago de nómina:

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
110	BANCOS	206.122.817.378,22	-
47050801	PARA PAGOS DE FUNCIONAMIENTO	-	206.122.817.378,22
	<b>TOTALES</b>	<b>206.122.817.378,22</b>	<b>206.122.817.378,22</b>

- v. Pago de la nómina de asignación de retiro:

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
251010	NOMINA ASIGNARETIRO POR PAGAR	221.558.392.051,00	
110	BANCOS (RECURSOS NACION)	-	206.122.817.378,22
19040203	CUN- FONDO PASIVO PENSIONAL ASIGNARETIRO (RECURSOS PROPIOS)	-	15.435.574.672,78
	TOTALES	221.558.392.051,00	221.558.392.051,00

Ahora bien, es necesario realizar las siguientes precisiones en relación con los siguientes registros contables:

- I. En relación con el registro contable de la orden de pago de la nómina de asignaciones de retiro, cabe resaltar que no se requiere realizar la reclasificación del valor a pagar desde la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES a la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Lo anterior, dado que el reconocimiento de los beneficios que se paguen al personal que completó su periodo de empleo debe realizarse bajo la categoría de beneficios posemplejo y no de corto plazo, pues estos últimos hacen referencia a beneficios de trabajadores que no han finalizado su periodo de empleo y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que se prestaron los servicios por parte de los mismos.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, en su numeral 3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad, con el pago de la nómina se debita la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

- II. Con respecto al registro contable de los aportes de militares activos, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, en su numeral 1.1.1. Costo del servicio presente señala que cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor de las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar la pensión, la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, por la diferencia entre el costo del servicio presente y el valor de las cotizaciones realizadas por el empleado, y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el costo del servicio presente.



Ahora bien, teniendo en cuenta que en mesa de trabajo realizada el 17 de diciembre de 2019, entre la CGN y CREMIL, se aclaró que la entidad recauda contribuciones de los empleados de forma mensual, pero el valor del costo de servicio presente se determina anualmente, para el caso del registro contable de los aportes recibidos de militares activos es correcto el registro propuesto en su consulta, a saber:

Codigo_cuenta	Plan_contable.Nombre	Valor_debito	Valor_credito
19040203	CUN- FONDO PASIVO PENSIONAL ASIGNARETIRO (RECURSOS PROPIOS)	15.435.574.672,78	-
25141203	COTIZACIONES MILITARES ACTIVOS	-	15.435.574.672,78
	<b>TOTALES</b>	<b>15.435.574.672,78</b>	<b>15.435.574.672,78</b>

Posteriormente, con la información del costo de servicio presente, la entidad debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor del costo de servicio presente disminuido por el valor de las cotizaciones previamente recibidas.

### 3. Aplicación de la Resolución 320 de 2019 de la CGN

A la luz de lo establecido en el artículo 7º de la Resolución 320 de 2019, las entidades de gobierno deben aplicar el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian a partir de la fecha en que este fue publicado en el Diario Oficial, esto es, el 7 de octubre de 2019.

En consecuencia, dando cumplimiento a lo señalado en el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, Cremil deberá registrar los recursos por concepto de aportes de militares recibidos con anterioridad al 07 de octubre de 2019 afectando la cuenta del capital de los fondos de reservas de pensiones del patrimonio y los recibidos con posterioridad al 07 de octubre de 2019 de acuerdo con lo señalado en el literal II) del punto anterior, es decir, disminuyendo el valor de la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Adicionalmente, cabe resaltar que, de acuerdo con el artículo 6º transitorio de la Resolución 320, Cremil debe garantizar que, a 31 de diciembre de 2019, los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian cumplen con lo señalado en el Procedimiento citado anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300014401 DEL 10-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo
	<b>SUBTEMAS</b>	Liquidación provisional de bonos pensionales

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500004072, del 30 de enero de 2020, en la cual pregunta:

“1. ¿Los bonos pensionales hacen parte del Cálculo Actuarial de las futuras pensiones?

- ¿Las liquidaciones provisionales de bonos pensionales emitidas conforme con el procedimiento administrativo establecido en el artículo 2.2.16.7.8. del Decreto 1833 de 2016 afectan las cuentas de orden acreedoras, a pesar de que dichos valores se encuentren reconocidos en el Cálculo Actuarial de futuras pensiones?
- Si la pregunta anterior es negativa, se solicita explicar ¿En qué consiste la Liquidación provisional de un bono pensional? ¿Cuáles son sus características?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En relación con la liquidación provisional y emisión de bonos, el artículo 2.2.16.7.8 del Decreto 1833, por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones, establece: “La solicitud de emisión de un bono, deberá estar acompañada de una manifestación del beneficiario ante la Administradora en el sentido de que el titular del bono no se encuentra afiliado a otra administradora, ni se encuentra tramitando, él o sus sobrevivientes, una pensión, indemnización sustitutiva o devolución de aportes o saldos, que sea incompatible con el bono.

(...)

Cuando la administradora reciba una solicitud de trámite de bono procederá así:

Establecerá dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes la historia laboral del afiliado con base en los archivos que posea y la información que le haya sido suministrada por el afiliado. Dentro del mismo plazo, solicitará a quienes hayan sido empleadores del afiliado, o a las cajas, fondos o entidades de previsión social a las que hubiere cotizado, que confirmen, modifiquen o nieguen toda la información laboral que pueda incidir en el valor del bono. Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2.2.16.7.4 del presente decreto en relación con la OBP.

El empleador, caja, fondo o entidad que deba dar certificación, requerido por una administradora para que confirme información laboral que se le envíe, deberá responder en un plazo máximo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que reciba el requerimiento, los cuales podrán ser prorrogados por el mismo término por la administradora cuando haya una solicitud debidamente justificada. Si la requerida es una entidad pública, se aplicará lo dispuesto en el artículo 14 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Si se trata de servidores públicos, el incumplimiento de este plazo será sancionado disciplinariamente de acuerdo con la Ley 734 de 2002.

Una vez concluido el procedimiento anterior, la administradora dará traslado de la información al emisor para que dé inicio al proceso de liquidación provisional del bono, en la forma que se prevé más adelante.

Para la liquidación y emisión del bono solo se utilizará aquella información laboral que haya sido confirmada directamente por el empleador o por el contribuyente, si es diferente, o aquella certificada que no haya sido negada por alguno de estos dos, dentro del plazo señalado en el inciso anterior. Para efectos del cómputo del plazo, será necesario que la respuesta llegue dentro del mismo.

Es certificada la información que la entidad administradora reporte como tal, con base en los documentos que acrediten debidamente tal hecho, los cuales se comprometerá a mantener a disposición del emisor, para que este los pueda verificar o solicitar copia en cualquier momento. En el caso de los archivos masivos, para que los mismos se consideren certificados será necesario además de la manifestación en tal sentido del representante legal de la entidad, que se produzcan dos copias idénticas, una de las cuales será entregada a la Oficina de Obligaciones Pensionales y la otra se entregará en custodia a una entidad

diferente que designe para ello el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Oficina de Obligaciones Pensionales verificará que las dos copias sean idénticas.

El emisor producirá una liquidación provisional del bono y la hará conocer de la administradora, a más tardar noventa (90) días después de la fecha en que, habiendo recibido la primera solicitud, tenga confirmada o no objetada por el empleador y las entidades que deban asumir las cuotas partes, la información laboral certificada correspondiente.

Una vez producida la liquidación provisional, la entidad administradora la hará conocer al beneficiario, con la información laboral sobre la cual esta se basó. La liquidación se dará a conocer al beneficiario a más tardar dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que la entidad administradora reciba dicha liquidación, y en el caso del bono Tipo A se podrá acompañar al extracto trimestral.

A partir de la primera liquidación provisional, el emisor atenderá cualquier solicitud de reliquidación que le sea presentada, con base en hechos nuevos que le hayan sido confirmados directamente por el empleador o por el contribuyente o que le sean certificados por los mismos y no sean objetados en el término previsto para el efecto en el presente artículo, para lo cual se aplicará en lo pertinente lo dispuesto en los incisos anteriores. En ningún caso la liquidación provisional constituirá una situación jurídica concreta.

Una vez que la información laboral esté confirmada o haya sido certificada y no objetada en los términos previstos en este artículo, los bonos se expedirán dentro del mes siguiente a la fecha en que el beneficiario manifieste por escrito por intermedio de la administradora, su aceptación del valor de la liquidación, siempre que:

1. El afiliado al ISS, hoy Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones) le presente solicitud de pensión de vejez.
2. Se cause la devolución de saldos al beneficiario de un bono Tipo A;
3. El afiliado a una administradora del régimen de ahorro individual con solidaridad solicite su emisión". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone que:

## **“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES**

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a: a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

(...)

### **1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras**

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

(...)

## **5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES**

### **5.1. Liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales**

Las entidades registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera debitando la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

La liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Cuando la emisión del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional esté a cargo del MHCP, será esta entidad quien registre la información relativa a la liquidación provisional de bonos pensionales.

## 5.2. Emisión de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes reconocerán, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera de dicha obligación.

La obligación del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

(...)

Adicionalmente, se ajustará el valor registrado en cuentas de orden de control debitando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y acreditando la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)".

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. De acuerdo con lo señalado en el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cálculo actuarial de futuras pensiones corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional. Lo anterior incluye, como en el caso del Ministerio de Defensa, las obligaciones originadas por los tiempos de servicio laborados por el personal activo que pueden consolidar a futuro un bono pensional.

Ahora bien, de acuerdo con el numeral 5.2 del Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, con la emisión del bono pensional se debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y se acreditará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-

PENSIONES. En consecuencia, los bonos pensionales emitidos no hacen parte de la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

2. A la luz de lo señalado en el Procedimiento contable que regula los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, los conceptos mencionados en el punto anterior que se registran en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES son estimaciones que reflejan obligaciones por beneficios a los empleados (posempleo) y que afectan la situación financiera de la entidad. Por su parte, la liquidación provisional descrita en el artículo 2.2.16.7.8 del Decreto 1833 consiste en un procedimiento administrativo que no constituye una situación jurídica concreta, puesto que busca atender cualquier reclamación o reliquidación para proceder con la emisión del bono pensional. Esto último tiene como efecto contable una revelación en cuentas de orden de control, la cual no afecta la situación financiera de la entidad.

Así las cosas, es válido que se encuentren de forma simultánea los registros contables de los conceptos que hacen parte del cálculo actuarial de futuras pensiones y, a su vez, el registro de la liquidación provisional de bonos pensionales. No obstante, en el momento en que se expida el acto administrativo o resolución de emisión del bono pensional se debe registrar la disminución del cálculo actuarial y la cancelación de los valores registrados en las cuentas de orden donde previamente se registró la liquidación provisional.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017421 DEL 24-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Beneficios posempleo

Doctora  
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO  
Subdirectora Financiera  
Unidad de Pensiones y Parafiscales (UGPP)  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500003012, del día 24 de enero de 2020, mediante la cual solicita precisar los siguientes aspectos relacionados con la aplicación de las resoluciones 319 y 320 de 2019, expedidas por la CGN.

1. En virtud de lo dispuesto en la Norma de beneficios a los empleados, del Marco normativo para entidades de gobierno, se establece la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y que las evaluaciones actuariales se deben efectuar con una frecuencia máxima de tres años. De igual manera considerando lo dispuesto en el inciso final del artículo 6º Transitorio de la Resolución 320 de 2019 se establece que la primera evaluación actuarial para la determinación de ganancias o pérdidas actuariales se realizará a más tardar el 31 diciembre de 2022.

“¿Considerando lo anterior, el establecimiento de la metodología de valoración de reconocido valor técnico es potestativo de la entidad, conforme su regulación, o la Contaduría General de la Nación establecerá cuál es la metodología apropiada para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones?”

1. “¿Dada la regulación transitoria del artículo 6º de la Resolución 320 de 2019 que permite la valoración como máximo el 31 diciembre de 2022, en el tiempo en que no se aplique la metodología de valoración de reconocido valor técnico a las obligaciones pensionales, su valor no surtirá ninguna clase de modificación por actualización?”



2. “Conforme a la vigencia de las Resoluciones 319 y 320 de 2019, éstas son aplicables desde el 7 de octubre de 2019, fecha de publicación en el Diario Oficial. ¿Afecta la aplicación de las mismas el principio de uniformidad dado que el procedimiento contable del pasivo pensional se modifica en los últimos tres (3) meses del año?”
3. “El Plan de activos de beneficios posempleo-Pensiones que reconocemos en la información contable de la Unidad está compuesto de Recursos entregados en administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN y Cuentas por cobrar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Capitalización COLTEL) y a la Superintendencia Financiera (CAPRESUB).
4. ¿Atendiendo lo establecido en el inciso 37 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados, modificada por la Resolución 319 de 2019, este plan de activos es objeto de actualización?”
5. Con base en doctrina precedente y considerando la aplicación de las modificaciones al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se solicita precisar el tratamiento de los cálculos actuariales de las nóminas de pensionados de los Fondos de reservas de CAJANAL y CAPRESUB, que se revelaban en Cuentas de orden y se reconocieron en Cuentas del estado de situación financiera.
6. “El numeral 3.2.3 del procedimiento de pasivo pensional recientemente expedido señala que los pagos realizados a través del FOPEP con recursos de CAPRESUB deben ser contabilizados, por la SFC, como un gasto por transferencia por asunción de deuda y la UGPP debitará la obligación pensional con contrapartida en un ingreso por transferencia por asunción de deudas.

Consulta:

¿Si continuamos registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (la UGPP) y la Provisión-SFC) en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y los pagos ya no afectan estos derechos y obligaciones sino se reconocen como transferencia, ¿Cómo se extinguen este derecho y obligación?”

7. Mediante concepto CGN No. 201820000013961 del 27 febrero 2018 se estableció: “Los recursos derivados de la capitalización de Coltel que no aportaron en efectivo, pero cuya obligación fue asumida por la Nación (MHCP-Gestión General), se registrarán esta unidad como una cuenta por pagar a favor de la UGPP, mientras

que la UGPP registrará el valor de la cuenta por cobrar en su reserva financiera actuarial, afectando el patrimonio incorporado”.

“Entendemos que este registro queda inmerso en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. ¿Es correcta esta interpretación?”

8. De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3º del numeral 3.1 del procedimiento de pasivo pensional, Resolución 320 de 2019, específicamente con lo que respecta a la causación de la nómina de pensionados con cuotas partes de pensiones por cobrar, se consulta si la UGPP debe asumir un gasto en la subcuenta 589090-Otros Gastos Diversos y ¿Qué sustenta dicho gasto?. Lo anterior en el momento del registro de la nómina de pensiones que incluya cuotas partes de pensiones por cobrar a favor de CAPRESUB.
9. En algunas ocasiones, la DGCPTN nos reporta valores que le fueron entregados por alguna de las entidades liquidadas para financiar el pasivo pensional y que deben hacer parte del Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones “¿Cuál sería el registro contable dado que los recursos entregados no fueron informados en el momento del traslado del cálculo actuarial de la nómina de pensionados ni fueron transferidos directamente por la entidad liquidada a la UGPP lo que impide que utilicemos los registros previstos en los numerales 1.3 o 2.2 del Procedimiento contable regulado en la Resolución 319 de 2019?”
10. En vista de que no existe concordancia en las operaciones que se incluyen en el reporte de Operaciones Recíprocas de la UGPP, la DTN y el Ministerio de Hacienda, la CGN trimestralmente envía un reporte de Saldos por Conciliar por dichas operaciones y solicita realizar la conciliación de dichas partidas. En respuesta a esta solicitud, la UGPP le ha comunicado en reiteradas ocasiones a la CGN, que son las otras entidades que no cumplen con lo establecido en el concepto, sin embargo, no han realizado gestión al respecto.

En este sentido, de manera particular, señala la consulta que se ha evidenciado que mientras la UGPP no ha reportado como operación recíproca los recursos que tiene registrados en la cuenta 1904 PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, destinados a financiar obligaciones pensionales, mientras que la DTN si reporta como operación recíproca, los recursos recibidos en administración para el pago de estas obligaciones que registra en la subcuenta 290201 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN-En administración. Caso similar ocurre con el Ministerio de Hacienda que también reporta como operación recíproca el saldo de la cuenta por

pagar que tiene registrada por la capitalización de COLTEL en la subcuenta 2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR-Esquemas de pago.

11. Conforme al artículo 7º de la Resolución 320 la Doctrina Contable Pública que sea contraria al concepto queda derogada. ¿Los conceptos referidos en esta consulta perdieron vigencia el 6 de octubre de 2019?

## CONSIDERACIONES

A continuación se atienden las inquietudes planteadas, en el orden de su comunicación:

- En virtud de lo dispuesto en la Norma de beneficios a los empleados, del Marco normativo para entidades de gobierno, se establece la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y que las evaluaciones actuariales se deben efectuar con una frecuencia máxima de tres años. De igual manera considerando lo dispuesto en el inciso final del artículo 6º Transitorio de la Resolución 320 de 2019 se establece que la primera evaluación actuarial para la determinación de ganancias o pérdidas actuariales se realizará a más tardar el 31 diciembre de 2022.

“¿Considerando lo anterior, el establecimiento de la metodología de valoración de reconocido valor técnico es potestativo de la entidad, conforme su regulación, o la Contaduría General de la Nación establecerá cuál es la metodología apropiada para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones?”

Sobre el particular, el párrafo 15 de la Norma de beneficios a los empleados, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece, en relación con la medición del pasivo: “El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados”. (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos subsiguientes de la misma norma prescriben las condiciones generales que debe reunir el cálculo actuarial mediante el cual se determina el pasivo y, como se señala en su comunicación, el párrafo 18 de manera explícita, considerando la relación costo beneficio, señala que: “Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia

máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial”. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en el contexto de su consulta, la CGN no prescribe la metodología para realizar el cálculo actuarial a fin de medir las obligaciones posempleo pues esto es propio del quehacer y de la experticia de los profesionales especializados en dicha materia. Acorde a lo anterior, corresponde a la entidad que tenga las obligaciones reconocer y medir el pasivo por beneficios posempleo, para lo cual, el técnico actuarial o el profesional de la ciencia actuarial, aplicará la metodología de reconocido valor técnico en dicho ejercicio y, en tal sentido, la entidad verificará que en dicha aplicación y con la información que aporta el cálculo actuarial se suplan los requerimientos que exige la norma contable a efectos del reconocimiento, la medición (incluyendo, cuando corresponda, la diferenciación de costos del servicio presente o pasado), la revelación y la presentación.

- “¿Dada la regulación transitoria del artículo 6º de la Resolución 320 de 2019 que permite la valoración como máximo el 31 diciembre de 2022, en el tiempo en que no se aplique la metodología de valoración de reconocido valor técnico a las obligaciones pensionales, su valor no surtirá ninguna clase de modificación por actualización?”

Considerando las implicaciones administrativas y técnicas que ocasiona la realización integral del cálculo actuarial, el artículo 6º Transitorio de la Resolución 320 de 2019 dispuso que “La primera evaluación actuarial para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales de que trata los numerales 1.1.3 y 1.2 del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución se realizará a más tardar el 31 de diciembre de 2022”. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 23 de la Norma de beneficios a los empleados, en lo concerniente a la medición de los beneficios posempleo, señala que “Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales”.

En este aspecto, se reitera que lo prescrito en el artículo transitorio de la Resolución 320 de 2019 busca precisar un plazo máximo, para que, producto de la primera actualización actuarial, se reconozcan las pérdidas o ganancias actuariales. Lo anterior sobre la base de que las entidades reconocieron (y para tal efecto midieron) sus obligaciones posempleo al cierre de 2019, en virtud de la expedición de la Resolución 320 del mismo año y debieron implementar procedimientos administrativos y técnicos para tal fin y que, la norma general, establece el término de tres años como horizonte máximo de actualización de los cálculos actuariales. No obstante, si la entidad obtiene información fiable sustentada en cálculos

actuariales técnicos podrá realizar los ajustes a la medición. En el entretanto y, en ausencia de dicha medición, no es procedente reconocer variaciones actuariales.

- “Conforme a la vigencia de las Resoluciones 319 y 320 de 2019, éstas son aplicables desde el 7 de octubre de 2019, fecha de publicación en el Diario Oficial. ¿Afecta la aplicación de las mismas el principio de uniformidad dado que el procedimiento contable del pasivo pensional se modifica en los últimos tres (3) meses del año?”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno define el principio de Uniformidad así: “los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. Si se justifica un cambio en la aplicación de tales criterios para mejorar la relevancia y la representación fiel, la entidad debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el mismo marco conceptual prescribe el principio de contabilidad de Periodo contable en los siguientes términos: “corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Atendiendo lo expuesto en los párrafos precedentes, la autoridad de regulación contable, en ejercicio de su rol y de sus facultades, consideró procedente la expedición del procedimiento contable en comento con base en la Norma de beneficios a los empleados (beneficios posempleo), bajo la premisa que “las obligaciones pensionales deben reconocerse como pasivo y gasto a medida que el empleado presta el servicio a cambio del beneficio posempleo y no en el momento en que se cumple con los requisitos para acceder a la pensión; ello con independencia de los efectos que dicho reconocimiento tenga en los estados financieros individuales o consolidados”.

Acorde a lo anterior, dentro del período contable, lapso en el que se debe garantizar la preparación y presentación de estados financieros de propósito general observando la totalidad de los preceptos conceptuales y normativos, el regulador contable hace vinculante la aplicación de la disposición procedimental sin que con ello se afecte la uniformidad pues con independencia de la aplicación normativa que venía realizando la entidad, de conformidad con el artículo transitorio de la Resolución 320 de 2019, a 31 de diciembre de 2019, las entidades debían determinar los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento

incorporado mediante dicha Resolución, disponiéndose en el mismo artículo que “Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (...). Adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 se revelará el origen de los ajustes realizados.” (Subrayado fuera de texto).

- “El Plan de activos de beneficios posempleo-Pensiones que reconocemos en la información contable de la Unidad está compuesto de Recursos entregados en administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN y Cuentas por cobrar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Capitalización COLTEL) y a la Superintendencia Financiera (CAPRESUB).

¿Atendiendo lo establecido en el inciso 37 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados, modificada por la Resolución 319 de 2019, este plan de activos es objeto de actualización?”

Los pasivos por beneficios posempleo son objeto de actualización o medición posterior y, de manera independiente, los activos que financian los pasivos deben ser objeto de actualización. Por tal razón, el párrafo 20 de la Norma de beneficios a los empleados establece: “La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. (...)”.

De acuerdo con lo anterior, el plan de activos para beneficios posempleo es objeto de actualización.

- Con base en doctrina precedente y considerando la aplicación de las modificaciones al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se solicita precisar el tratamiento de los cálculos actuariales de las nóminas de pensionados de los Fondos de reservas de CAJANAL y CAPRESUB, que se revelaban en Cuentas de orden y se reconocieron en Cuentas del estado de situación financiera.

El literal i) del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007 indica que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) tendrá a su cargo “El reconocimiento de derechos pensionales, tales como pensiones y bonos pensionales, salvo los bonos que sean responsabilidad de la Nación, así como auxilios funerarios, causados a cargo de administradoras del Régimen de Prima Media del orden

nacional, y de las entidades públicas del orden nacional que hayan tenido a su cargo el reconocimiento de pensiones, respecto de las cuales se haya decretado o se decrete su liquidación. Para lo anterior, la entidad ejercerá todas las gestiones inherentes a este numeral, tales como la administración de base de datos, nóminas, archivos y asignaciones al Gobierno Nacional en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003”. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de la ley, el artículo 5º del Decreto 3056 de 2013 señala que “La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

Desde la regulación contable y en desarrollo del marco antes referido, la Norma de beneficios a los empleados establece que entre los beneficios posempleo se incluyen:

1. “las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y (...).” (Subrayado fuera de texto)

Conforme a lo anterior, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian debe ser aplicado por las entidades de gobierno del nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyendo:

“las entidades que por disposiciones legales asumen obligaciones pensionales de otras entidades, incluidas aquellas entidades que deban reconocer pensiones o cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales de entidades liquidadas o en proceso de liquidación, con independencia de que la entidad liquidada haya sido una caja o fondo que administraba recursos de la seguridad social en pensiones de empleados del Estado, como es el caso de la Caja Nacional de Previsión Social (Cajanal) y de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (Capresub)”. (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior implica, en el caso puntual de la UGPP, que esta debe reconocer el pasivo pensional a través del cálculo actuarial correspondiente a las obligaciones asumidas por los diferentes conceptos pensionales, tanto en el caso de Cajanal como en el de Capresub. Para tal efecto se observará lo dispuesto en el numeral 1 del procedimiento contable antes reseñado.

- “El numeral 3.2.3 del procedimiento de pasivo pensional recientemente expedido señala que los pagos realizados a través del FOPEP con recursos de CAPRESUB deben ser contabilizados, por la SFC, como un gasto por transferencia por asunción de deuda y la UGPP debitará la obligación pensional con contrapartida en un ingreso por transferencia por asunción de deudas.

Consulta:

¿Si continuamos registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (la UGPP) y la Provisión-SFC) en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y los pagos ya no afectan estos derechos y obligaciones sino se reconocen como transferencia, ¿Cómo se extinguen este derecho y obligación?”

El numeral 3.2.3 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian establece que, en el caso de las obligaciones pensionales que se pagan a través de Fo pep, la entidad que aporta los recursos (en este caso la SFC) debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como se observa, la anterior disposición aplica, de manera explícita, en el caso que nos ocupa pues de por medio no existe una obligación de concurrir, sino una obligación de la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) de ayudar a financiar el pasivo pensional a cargo de la UGPP, través del Fo pep, por lo cual este hecho se reconoce como un gasto por transferencia en la SFC y un ingreso en quien registra la obligación pensional (UGPP).

En consecuencia, esta disposición deja sin vigencia la doctrina contable pública que estableció el tratamiento señalado en su consulta, razón por la cual deben efectuarse los ajustes a que haya lugar, afectando los resultados de ejercicios anteriores.



- Mediante concepto CGN No. 201820000013961 del 27 febrero 2018 se estableció: “Los recursos derivados de la capitalización de Coltel que no aportaron en efectivo, pero cuya obligación fue asumida por la Nación (MHCP-Gestión General), se registrarán esta unidad como una cuenta por pagar a favor de la UGPP, mientras que la UGPP registrará el valor de la cuenta por cobrar en su reserva financiera actuarial, afectando el patrimonio incorporado”.

“Entendemos que este registro queda inmerso en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. ¿Es correcta esta interpretación?”

En su momento, de conformidad con lo prescrito en el concepto emitido por la CGN, la UGPP debió incorporar como plan de activos para beneficios posempleo, la cuenta por cobrar por concepto de la capitalización de Coltel afectando el patrimonio.

El registro al que se hace alusión en su consulta tiene lugar si se han recaudado los derechos y si con ellos se cancelan las obligaciones pensionales (numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019).

En el entretanto, corresponde a la UGPP reconocer dentro del plan de activos el valor del derecho a cobrar a la Nación por concepto de la capitalización y, una vez se recaude, reclasificar al concepto que corresponda del plan de activos.

- De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3º del numeral 3.1 del procedimiento de pasivo pensional, Resolución 320 de 2019, específicamente con lo que respecta a la causación de la nómina de pensionados con cuotas partes de pensiones por cobrar, se consulta si la UGPP debe asumir un gasto en la subcuenta 589090 Otros Gastos Diversos y ¿Qué sustenta dicho gasto?. Lo anterior en el momento del registro de la nómina de pensiones que incluya cuotas partes de pensiones por cobrar a favor de CAPRESUB.

El numeral 3.3 del procedimiento expedido por la CGN mediante la Resolución No 320 de 2019 define que la causación de las cuotas partes de pensiones por cobrar tiene lugar con el pago de la mesada pensional. En dicho momento la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

El inciso 3º del numeral 3.1, citado en su consulta, establece que solo si sobre la nómina de pensionados reconocida por parte de la UGPP existen derechos por cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, debe reconocerse un gasto en la UGPP debitando la

subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, por el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

El registro anteriormente definido en el procedimiento contable se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 1212 de 2014 que en su párrafo establece: “Los recursos que sean recaudados por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) por concepto de cuotas partes pensionales, deben ser girados a la Superintendencia Financiera de Colombia”. Lo anterior va en línea con lo mencionado posteriormente en el Procedimiento (numeral 3.3. párrafo 2) donde se indica que cuando los recursos de cuotas partes de pensiones no sean a favor de la entidad (la UGPP), la entidad que va a recibir los recursos (la SFC) registrará la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de cuotas partes de pensiones.

- En algunas ocasiones, la DGCPTN nos reporta valores que le fueron entregados por alguna de las entidades liquidadas para financiar el pasivo pensional y que deben hacer parte del Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones “¿Cuál sería el registro contable dado que los recursos entregados no fueron informados en el momento del traslado del cálculo actuarial de la nómina de pensionados ni fueron transferidos directamente por la entidad liquidada a la UGPP lo que impide que utilicemos los registros previstos en los numerales 1.3 o 2.2 del Procedimiento contable regulado en la Resolución 319 de 2019?”

El numeral 1.3 del procedimiento expedido mediante la Resolución 320 de 2019 señala que “cuando deban incorporarse obligaciones pensionales trasladadas por otra entidad de gobierno, la entidad que asume la obligación (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Por su parte, la entidad de gobierno que traslada la obligación pensional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.”

En relación con el traslado de activos que conforman el plan de activos para beneficios posempleo, el numeral 2.2 señala: “En caso de que la entidad reciba activos que harán parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta

debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación o la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad que traslada los activos debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación o la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que identifique el activo transferido. En caso de que los activos trasladados estén relacionados con obligaciones pensionales asumidas o trasladadas en el mismo periodo contable, se aplicará lo establecido en el numeral 1.3 del presente Procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 13 del procedimiento contable en comento prescribe: “Las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan registrar oportunamente las operaciones que se den entre ellas, garantizando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera”.

Como se observa, los hechos económicos asociados al traslado de obligaciones pensionales y de activos que conforman el plan de activos para beneficios posempleo, entre entidades de gobierno, demanda necesariamente la existencia de un flujo de información y una conciliación entre las entidades implicadas en las operaciones, a fin de aplicar lo dispuesto en los numerales 1.3 y 2.2 del procedimiento, según corresponda.

No obstante, el regulador contable, siendo consciente del proceso gradual de implementación de la normativa, y de las dificultades y deficiencias que usted expone, introdujo el artículo transitorio que señala: “A 31 de diciembre de 2019 las entidades determinarán los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (...).”

En consecuencia, con posterioridad a diciembre de 2019, si persistieran las deficiencias en los flujos de información que se han reseñado por usted, frente a información existente, impidiendo así que se cumpliera lo definido en los numerales 1.3 y 2.2 del procedimiento expedido mediante la Resolución 320 de 2019, se deberán realizar las incorporaciones correspondientes afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, reconociendo un error contable, obligando así a la aplicación, en materia de reconocimiento y revelación, de lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

- En vista de que no existe concordancia en las operaciones que se incluyen en el reporte de Operaciones Recíprocas de la UGPP, la DTN y el Ministerio de Hacienda, la CGN trimestralmente envía un reporte de Saldos por Conciliar por dichas operaciones y solicita realizar la conciliación de dichas partidas. En respuesta a esta solicitud, la UGPP le ha comunicado en reiteradas ocasiones a la CGN, que son las otras entidades que no cumplen con lo establecido en el concepto, sin embargo, no han realizado gestión al respecto.

En este sentido, de manera particular, señala la consulta que se ha evidenciado que mientras la UGPP no ha reportado como operación recíproca los recursos que tiene registrados en la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, destinados a financiar obligaciones pensionales, mientras que la DTN si reporta como operación recíproca, los recursos recibidos en administración para el pago de estas obligaciones que registra en la subcuenta 290201-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN-En administración. Caso similar ocurre con el Ministerio de Hacienda que también reporta como operación recíproca el saldo de la cuenta por pagar que tiene registrada por la capitalización de COLTEL en la subcuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR-Esquemas de pago.

En relación con esta inquietud, le informamos que daremos traslado a la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

- Conforme al artículo 7º de la Resolución 320 la Doctrina Contable Pública que sea contraria al concepto queda derogada. ¿Los conceptos referidos en esta consulta perdieron vigencia el 6 de octubre de 2019?

El artículo 7º de la Resolución 320 de 2019, señala que dicha resolución “(...) rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria”. (Subrayado fuera de texto)

En virtud de lo anterior, la doctrina contable pública emitida antes de la entrada en vigencia de la Resolución 320 de 2019, pierde vigencia en tanto resulte contraria a lo definido en la Resolución 320 de 2019.

## CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones precedentes, se concluye lo siguiente frente a la solicitud de la consulta:

4. En virtud de lo dispuesto en la Norma de beneficios a los empleados, del Marco normativo para entidades de gobierno, se establece la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y que las evaluaciones actuariales se deben efectuar con una frecuencia máxima de tres años. De igual manera considerando lo dispuesto en el inciso final del artículo 6º Transitorio de la Resolución 320 de 2019 se establece que la primera evaluación actuarial para la determinación de ganancias o pérdidas actuariales se realizará a más tardar el 31 diciembre de 2022.

“¿Considerando lo anterior, el establecimiento de la metodología de valoración de reconocido valor técnico es potestativo de la entidad, conforme su regulación, o la Contaduría General de la Nación establecerá cuál es la metodología apropiada para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones?”

En relación con la metodología de valoración de reconocido valor técnico para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones, la CGN no prescribe metodología alguna para realizar el cálculo actuarial a fin de medir las obligaciones posempleo. En consecuencia, corresponde a la entidad que tenga la obligación de reconocer y medir el pasivo por beneficios posempleo y al técnico actuarial o al profesional de la ciencia actuarial, aplicar la metodología de reconocido valor técnico en dicho ejercicio y, en tal sentido, la entidad verificará que en dicha aplicación y con la información que aporta el cálculo actuarial se suplan los requerimientos que exige la norma contable a efectos del reconocimiento, la medición (incluyendo, cuando corresponda, la diferenciación de costos del servicio presente o pasado), la revelación y la presentación.

5. “Dada la regulación transitoria del artículo 6º de la Resolución 320 de 2019 que permite la valoración como máximo el 31 de diciembre de 2022, en el tiempo que no se aplique la metodología de valoración de reconocido valor técnico a las obligaciones pensionales, su valor no surtirá ninguna clase de modificación por actualización?”

Lo prescrito en el artículo transitorio de la Resolución 320 de 2019 busca definir un plazo máximo para que, producto de la primera actualización actuarial, se reconozcan las pérdidas o ganancias actuariales, con base en cálculos actuariales que proporcionen información fiable. No obstante, si la entidad obtiene información fiable sustentada en cálculos actuariales técnicos podrá realizar los ajustes a la medición. En ausencia de dicha medición, no es procedente reconocer variaciones actuariales.

6. “Conforme a la vigencia de las Resoluciones 319 y 320 de 2019, éstas son aplicables desde el 7 de octubre de 2019, fecha de publicación en el Diario Oficial. ¿Afecta la aplicación

de las mismas el principio de uniformidad dado que el procedimiento contable del pasivo pensional se modifica en los últimos tres (3) meses del año?”

El principio contable de Uniformidad del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno busca que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación se mantengan en el tiempo y se apliquen a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección. En el caso que nos ocupa, en desarrollo de la Norma de beneficios a los empleados, el regulador contable del sector público expidió el procedimiento contable a través de la Resolución 320 de 2019, en relación con hechos económicos propios del contexto local, impartiendo instrucciones para que se ajusten saldos al cierre del período contable, no de manera parcial.

Acorde a lo anterior, dentro del período contable, lapso en el que se debe garantizar la preparación y presentación de estados financieros de propósito general observando la totalidad de los preceptos conceptuales y normativos, el regulador contable hace vinculante la aplicación de la disposición procedimental sin que con ello se afecte la uniformidad pues con independencia de la aplicación normativa que venía realizando la entidad, de conformidad con el artículo transitorio de la Resolución 320 de 2019, a 31 de diciembre de 2019, las entidades debían determinar los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante dicha Resolución.

Adicionalmente, para efectos de comparabilidad y análisis de los usuarios de la información se dispuso que los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y que adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 se revelará el origen de los ajustes realizados.

7. Atendiendo lo establecido en el inciso 37 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados, modificada por la Resolución 319 de 2019, ¿el plan de activos para beneficios posempleo que registra la UGPP es objeto de actualización?

Conforme a la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el plan de activos para beneficios posempleo es objeto de actualización y producto de dicha actualización deben reconocerse las ganancias o pérdidas a que haya lugar.

8. Con base en doctrina precedente y considerando la aplicación de las modificaciones al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se solicita precisar el tratamiento de los

cálculos actuariales de las nóminas de pensionados de los Fondos de reservas de CAJANAL y CAPRESUB, que se revelaban en Cuentas de orden y se reconocieron en Cuentas del estado de situación financiera.

Jurídicamente se ha definido que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP deberá reconocer y revelar en su información financiera el valor correspondiente al pasivo pensional de la nómina de pensionados de la liquidada CAJANAL, así como el pasivo pensional, excepto el de bonos pensionales y cuotas partes que no estén a su cargo, de las entidades públicas del orden nacional, cuya función de reconocimiento y administración de nómina pensional haya sido asumida por dicha entidad, teniendo en cuenta las disposiciones que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación.

En virtud de lo anterior, el procedimiento contable, en materia pensional establece que las entidades que por disposiciones legales asumen obligaciones pensionales de otras entidades, como es el caso de la Caja Nacional de Previsión Social (Cajanal) y de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (Capresub), deben reconocer las obligaciones pensionales asumidas. En el caso puntual de la UGPP, esta debe reconocer el pasivo pensional a través del cálculo actuarial correspondiente a las obligaciones asumidas por los diferentes conceptos pensionales, tanto en el caso de Cajanal como en el de Capresub.

9. “El numeral 3.2.3 del procedimiento de pasivo pensional recientemente expedido señala que los pagos realizados a través del FOPEP con recursos de CAPRESUB deben ser contabilizados, por la SFC, como un gasto por transferencia por asunción de deuda y la UGPP debitará la obligación pensional con contrapartida en un ingreso por transferencia por asunción de deudas. (...) Si continuamos registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (la UGPP) y la Provisión-SFC) en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y los pagos ya no afectan estos derechos y obligaciones sino se reconocen como transferencia, ¿Cómo se extingue este derecho y obligación?

El numeral 3.2.3 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian establece, de manera explícita, que las obligaciones pensionales que se paguen a través de Fopep corresponden a un gasto por transferencia por asunción de deuda para la SFC y a un ingreso por transferencia por el mismo concepto para la UGPP, pues de por medio no existe una obligación de concurrir, sino una obligación de la SFC de ayudar a financiar el pasivo pensional a cargo de la UGPP.

En consecuencia, esta disposición deja sin vigencia la doctrina contable pública que estableció el tratamiento señalado en su consulta, razón por la cual deben efectuarse los ajustes a que haya lugar, afectando los resultados de ejercicios anteriores.

10. Los recursos derivados de la capitalización de Coltel que no se aportaron en efectivo, pero cuya obligación fue asumida por la Nación (MHCP-Gestión General), se entiende que su registro queda inmerso en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. ¿Es correcta esta interpretación?

En su momento, de conformidad con lo prescrito en el concepto emitido por la CGN, la UGPP debió incorporar como plan de activos para beneficios posemplo, la cuenta por cobrar por concepto de la capitalización de Coltel afectando el patrimonio. Cuando se recauden los derechos y se apliquen en la cancelación de obligaciones pensionales se aplicará lo dispuesto en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. En el entretanto corresponde a la UGPP reconocer dentro del plan de activos el valor del derecho a cobrar a la Nación y una vez se recude procederá la reclasificación al efectivo dentro del plan de activos.

11. De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3º del numeral 3.1 del procedimiento de pasivo pensional, Resolución 320 de 2019, específicamente con lo que respecta a la causación de la nómina de pensionados con cuotas partes de pensiones por cobrar, se consulta si la UGPP debe asumir un gasto en la subcuenta 589090 Otros Gastos Diversos y ¿Qué sustenta dicho gasto?. Lo anterior en el momento del registro de la nómina de pensiones que incluya cuotas partes de pensiones por cobrar a favor de CAPRESUB.

El inciso 3º del numeral 3.1, citado en su consulta, establece que solo si sobre la nómina de pensionados reconocida por parte de la UGPP existen derechos por cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, debe reconocerse un gasto en la UGPP debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, por el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

El registro anteriormente definido por el procedimiento contable se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 1212 de 2014 que en su parágrafo establece: “Los recursos que sean recaudados por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) por concepto de cuotas partes



pensionales, deben ser girados a la Superintendencia Financiera de Colombia”. Lo anterior va en línea con lo mencionado posteriormente en el Procedimiento (numeral 3.3. párrafo 2) donde se indica que cuando los recursos de cuotas partes de pensiones no sean a favor de la entidad (la UGPP), la entidad que va a recibir los recursos (la SFC) registrará la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de cuotas partes de pensiones.

12. En algunas ocasiones, la DGCPTN nos reporta valores que le fueron entregados por alguna de las entidades liquidadas para financiar el pasivo pensional y que deben hacer parte del Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones “¿Cuál sería el registro contable dado que los recursos entregados no fueron informados en el momento del traslado del cálculo actuarial de la nómina de pensionados ni fueron transferidos directamente por la entidad liquidada a la UGPP lo que impide que utilicemos los registros previstos en los numerales 1.3 o 2.2 del Procedimiento contable regulado en la Resolución 319 de 2019?”

Conforme al procedimiento contable cuando deban incorporarse obligaciones pensionales trasladadas por otra entidad de gobierno, la entidad que asume la obligación causa el gasto por transferencia mientras que la entidad de gobierno que traslada la obligación pensional registra el ingreso por dicho concepto.

Si los activos trasladados están relacionados con obligaciones pensionales asumidas o trasladadas en el mismo periodo contable, se aplicará lo establecido en el numeral 1.3 del Procedimiento contable expedido mediante la Resolución 320 de 2019.

Lo anterior implica que las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional garanticen adecuados flujos de información, que les permitan registrar oportunamente las operaciones que se den entre ellas.

En consecuencia, los hechos económicos asociados al traslado de obligaciones pensionales y de activos que conforman el plan de activos para beneficios posempleo, entre entidades de gobierno, demanda necesariamente la existencia de un flujo de información y una conciliación entre las entidades implicadas en las operaciones.

No obstante, el regulador contable, definió que a 31 de diciembre de 2019 las entidades debieron determinar los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en virtud de la incorporación o ajuste de los saldos registrados. Si con posterioridad a diciembre de 2019, no se da cumplimiento a lo definido en los numerales 1.3 y 2.2 del procedimiento expedido mediante la Resolución 320 de 2019, existiendo información disponible, se deberán realizar

las incorporaciones correspondientes afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, reconociendo un error contable, dando aplicación a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

13. Obligatoriedad de reportar operaciones recíprocas por los recursos recibidos y entregados en administración para el pago de obligaciones pensionales y de las cuentas por pagar y por cobrar por concepto de la capitalización de COLTEL.

En relación con esta temática, se procedió a dar traslado a la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

14. Conforme al artículo 7º de la Resolución 320 la Doctrina Contable Pública que sea contraria al concepto queda derogada. ¿Los conceptos referidos en esta consulta perdieron vigencia el 6 de octubre de 2019?

La doctrina contable pública que se haya emitido sobre el tratamiento contable del pasivo pensional, en el caso de la UGPP, pierde vigencia solo en tanto resulte contraria a lo definido en la Resolución 320 de 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017831 DEL 01-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Valor neto entre el pasivo por beneficios posempleo y los activos que conforman el plan de activos para beneficios posempleo, únicamente para efectos de presentación del estado de situación financiera.

Doctor  
LIBARDO ÁLVAREZ LOPERA  
Rector Institución Educativa  
Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015732, del 13 de marzo de 2020, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Dado que al parecer se presenta una diferencia en la interpretación normativa les solicitamos muy comedidamente nos aclaraen (Sic) si para darle cumplimiento a la Resolución 533 de 2015 respecto al numeral 5.4.3 del anexo “El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como un valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado o el valor presente de los flujos de efectivo futuros de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.”, la entidad en el estado de situación (Sic) financiera debe presentar solo el valor total neto” como se mostró en el reportado a la Contaduría a través del CHIP o por el contrario se presenta tal cual como se informa en el Formulario CGN2015\_001\_SALDOS\_Y\_MOVIMIENTOS\_CONVERGENCIA Información Pública-CHIP, mostrando por separado los saldos de las cuentas 1904 y 2514 con las respectivas afectaciones en el total activo y total pasivo.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015, indica:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre el reconocimiento y la presentación de los beneficios posempleo, establece:

### “5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo. (...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

### 5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados. (...)

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y los riesgos específicos de los activos. (...)

### 5.2.3. Presentación

26. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo. (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

En cumplimiento del principio de contabilidad de devengo, la entidad deberá reconocer el pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado, en la cuenta contable 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. De manera separada, reconocerá los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, que se destinen exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, en la cuenta contable 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad tomará el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar la obligación, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo. Mientras que, los activos del plan

de activos para beneficios posempleo se medirán por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos.

Ahora bien, únicamente para efectos de presentación, en la elaboración del estado de situación financiera, la entidad mostrará el valor neto en el pasivo o el activo, de la diferencia entre el valor del pasivo por beneficios a los empleados de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y el valor de los activos que hacen parte del plan de activos destinados para beneficios posempleo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Caso en el cual, se deberán incluir las desagregaciones y revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Por su parte, para el reporte de información a la CGN, la entidad deberá diligenciar los formatos dispuestos para ello, de acuerdo con las instrucciones dadas en la Resolución No. 706 de 2016 y sus modificaciones, incluyendo los saldos y movimientos del total de cuentas y subcuentas contables utilizadas.

De conformidad con lo anterior, en los formatos dispuestos por la CGN para la transmisión de información financiera no aplica la presentación de forma neta de la diferencia entre el pasivo por beneficios posempleo y el activo por plan de activos para los beneficios posempleo, esto deberá realizarse únicamente para efectos de presentación en el estado de situación financiera.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017931 DEL 02-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento y actualización del cálculo actuarial. Reconocimiento en La UGPP de los recursos destinados por La SFC para el pago de pensiones actuales y cuotas partes a cargo de La SFC, entregados a la DGCPTN. Procedimiento para el pago de la nómina de pensionados por parte de la UGPP, que incorporan Cuotas partes a favor de otras entidades Reconocimiento por parte de la UGPP de los recursos que respaldan el pago de obligaciones pensionales y que administra la DGCPTN

Doctora  
SANDRA FORERO CASTILLO  
Subdirectora Financiera  
Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal-UGPP  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500009372 del 21 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

1. Los párrafos 32, 33 y 35 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificada por el artículo 1º de la Resolución 319 de 2019, establece la utilización de una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

Por su parte, el inciso final del artículo 6º Transitorio de la Resolución 320 de 2019 establece que la primera evaluación actuarial para la determinación de ganancias o pérdidas actuariales se realizará a más tardar el 31 diciembre de 2022.

Por otro lado, el segundo inciso del numeral 1.3.1.1 del Instructivo No. 001 de 2019, que regula el cambio de período contable 2019-2020, establece la verificación del reconocimiento y medición de las obligaciones pensionales y de los recursos que lo financian utilizando una metodología de reconocido valor técnico y realizando las evaluaciones actuariales con la frecuencia máxima de tres años.

¿Considerando lo anterior, el establecimiento de la metodología de valoración de reconocido valor técnico es potestativo de la entidad, conforme su regulación, o la Contaduría General de la Nación establecerá cuál es la metodología apropiada para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones?

2. ¿Dada la regulación transitoria del artículo 6º de la Resolución 320 de 2019 que permite la valoración como máximo el 31 diciembre de 2022, en el tiempo en que no se aplique la metodología de valoración de reconocido valor técnico a las obligaciones pensionales, su valor no surtirá ninguna clase de modificación por actualización?

3. Conforme a la vigencia de las Resoluciones 319 y 320 de 2019, éstas son aplicables desde el 7 de octubre de 2019, fecha de publicación en el Diario Oficial. ¿Afecta la aplicación de las mismas el principio de uniformidad dado que el procedimiento contable del pasivo pensional se modifica en los últimos tres (3) meses del año?

4. El Plan de activos de beneficios posempleo-Pensiones que reconocemos en la información contable de la Unidad está compuesto de Recursos entregados en administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN y Cuentas por cobrar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Capitalización COLTEL) y a la Superintendencia Financiera (CAPRESUB).

¿Atendiendo lo establecido en el inciso 37 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados, modificada por la Resolución 319 de 2019, este plan de activos es objeto de actualización?

5. La UGPP reconoce el pasivo pensional de Capresub por el valor del cálculo actuarial y por el mismo valor el Plan de activos que corresponde a la cuenta por cobrar a la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Por su parte, la SFC registra una provisión para el pago del pasivo pensional que reconoce la UGPP por el resultado de la diferencia entre el valor del cálculo actuarial y el monto de los recursos entregados a la DGCPN, este último para el pago de los bonos pensionales según lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 2713 de 2014.



En relación con los recursos trasladados por la SFC al MHCP, esta entidad en respuesta a la CGN a través del concepto N° 2-2019-004892 del 15 de febrero de 2019, señaló: “Cuando se trata de entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional fue trasladada a la UGPP, la revelación de los Bonos corresponderá a la entidad que en el decreto de paso haya quedado como la obligada a realizar el pago de aquellos. En el caso en que la entidad liquidada haya dejado recursos, estos ingresan al Tesoro Nacional y por tal razón la OBP del Ministerio de Hacienda y Crédito Público generalmente es la que asume el pago de los bonos pensionales. Un ejemplo de ello es el caso de Capresub (...).

Considerando lo expuesto, se puede concluir que la UGPP no deberá incluir como parte de su información financiera las obligaciones derivadas de los bonos pensionales incluidos en los cálculos actuariales, pues como ya se mencionó es responsabilidad de la Oficina de bonos pensionales del Ministerio de Crédito Público revelar este pasivo.”

Conforme a lo anterior, se requiere precisión respecto del valor del registro contable de la Provisión que debe registrar la Superintendencia Financiera de Colombia y que debe coincidir con el valor de la cuenta por cobrar que reconoce la UGPP en la Subcuenta 190407 Otros Activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en atención a los conceptos emitidos dado que, como mínimo, a fecha de corte 30 de septiembre de 2019, los saldos deben coincidir entre las dos entidades.

6. El numeral 3.2.3 del procedimiento de pasivo pensional recientemente expedido señala que los pagos realizados a través del FOPEP con recursos de CAPRESUB deben ser contabilizados, por la SFC, como un gasto por transferencia por asunción de deuda y la UGPP debitará la obligación pensional con contrapartida en un ingreso por transferencia por asunción de deudas. Consulta:

Si continuamos registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (la UGPP) y la Provisión (la SFC) en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y los pagos ya no afectan estos derechos y obligaciones sino que se reconocen como transferencia, ¿Cómo se extinguen este derecho y obligación?

7. Mediante concepto CGN No. 201820000013961 del 27 febrero 2018 se estableció: “Los recursos derivados de la capitalización de Coltel que no aportaron en efectivo, pero cuya obligación fue asumida por la Nación (MHCP-Gestión General), se registrarán (sic) esta unidad como una cuenta por pagar a favor de la UGPP, mientras que la UGPP registrará el valor de la cuenta por cobrar en su reserva financiera actuarial, afectando el patrimonio incorporado”.

Entendemos que este registro queda inmerso en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. ¿Es correcta esta interpretación?

8. El inciso 3º del numeral 3.1 del procedimiento de pasivo pensional, Resolución 320 de 2019, específicamente con lo que respecta a la causación de la nómina de pensionados con cuotas partes de pensiones por cobrar, expresa:

Con el registro de la nómina de pensiones que incluya cuotas partes de pensiones por cobrar a favor de CAPRESUB, la UGPP debe asumir un gasto en la subcuenta 589090 Otros Gastos Diversos. ¿Qué sustenta dicho gasto?

9. Dado que las nóminas de pensionados que administra la UGPP son pagadas, en su mayoría, con recursos del Fondo de pensiones públicas del nivel nacional-FOPEP, en algunos decretos de liquidación de entidades públicas, cuya función pensional le ha sido trasladada a la UGPP, le establecieron la obligatoriedad de trasladar los recursos destinados al pago del pasivo pensional a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN a nombre del FOPEP.

Los recursos reconocidos por la UGPP como Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones se reconocen y concilian mensualmente con la DGCPTN, pero en algunas ocasiones, la DGCPTN nos reporta valores que le fueron entregados por alguna de las entidades liquidadas para financiar el pasivo pensional y que deben hacer parte del Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones.

¿Cuál sería el registro contable dado que los recursos entregados no fueron informados en el momento del traslado del cálculo actuarial de la nómina de pensionados ni fueron transferidos directamente por la entidad liquidada a la UGPP lo que impide que utilicemos los registros previstos en los numerales 1.3 o 2.2 del Procedimiento contable regulado en la Resolución (sic) 319 de 2019?

10. En vista de que no existe concordancia en las operaciones que se incluyen en el reporte de Operaciones Recíprocas de la UGPP, la DTN y el Ministerio de Hacienda, la CGN trimestralmente envía un reporte de Saldos por Conciliar por dichas operaciones y solicita realizar la conciliación de dichas partidas. En respuesta a esta solicitud, la UGPP le ha comunicado en reiteradas ocasiones a la CGN, que son las otras entidades que no cumplen con lo establecido en el concepto, sin embargo, no han realizado gestión al respecto.

11. Conforme al artículo 7º de la Resolución 320 la Doctrina Contable Pública que sea contraria al concepto queda derogada. ¿Los conceptos referidos en esta consulta perdieron vigencia el 6 de octubre de 2019?

Según lo señalado en el artículo 7° de la Resolución 320 de 2019, la Doctrina contable relacionada con el registro de los hechos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian a partir de la vigencia de esta norma quedó derogada.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Norma de Beneficios posempleo de que trata la Resolución 425 de 2019, dispone:

### “5.2. Beneficios posempleo

#### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.
11. Entre los beneficios posempleo se incluyen: a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y  
  
(...)
13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.  
  
(...)
20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones

actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y los riesgos específicos de los activos.

(...)

23. (...). Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.”

El artículo 5° de la Resolución 320 de 2019 por la cual se incorpora al Marco normativo para las entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, señala:

“(...) este procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno de nivel nacional o territorial que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyen:

(...)

c) las entidades que por disposiciones legales asumen obligaciones pensionales de otras entidades, incluidas aquellas entidades que deban reconocer pensiones o cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales de entidades liquidadas o en proceso de liquidación, con independencia de que la entidad liquidada haya sido una caja o fondo que administraba recursos de la seguridad social en pensiones de empleados del Estado, como es el caso de la Caja Nacional de Previsión Social (Cajanal) y de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (Capresub).

(...)

## 1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a: a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho

pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones

(...)

En los demás casos, las entidades determinarán el cálculo actuarial de pensiones atendiendo los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes para su elaboración. Lo anterior, con independencia de que el cálculo actuarial deba ser aprobado por el MHCP (Subrayado fuera de texto)

(...)

### 1.3. Traslado de cálculos actuariales entre entidades de gobierno

Para el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional sea asumida por la UGPP, se entiende que la obligación por pensiones actuales y por cuotas partes de pensiones se traslada a esta última cuando se asuma dicha función. Por su parte, se entiende que la obligación por pensiones futuras se traslada a la UGPP a medida en que se conviertan en pensiones actuales o cuotas partes de pensiones. En ambos casos, la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o la entidad que tenía a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores disminuirá el cálculo actuarial de pensiones actuales, de pensiones futuras o de cuotas partes de pensiones, junto con los activos que traslade. A su vez, la UGPP incorporará el cálculo actuarial de pensiones actuales o de cuotas partes, junto con los activos que financien el pasivo pensional.

## 2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones estará conformado por los recursos que están destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones pensionales y que no pueden destinarse a otro uso. Estos recursos serán registrados por la entidad que tiene a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

1. Los recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas o a otros terceros (entre los que se encuentran los recursos entregados por las entidades territoriales al Fomag), los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la entidad que administra los recursos.

(...)

## 2.11 Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

### 1.1 Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, según corresponda.

## 3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

### 3.11 Obligación de pago de la nómina de pensionados

(...)

Si sobre la nómina de pensionados reconocida por parte de la UGPP existen derechos por cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad (por ejemplo, la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC o el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales-FPSFN), la UGPP debitará la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, por el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de otra entidad, y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

.1. Pago de la nómina de pensionados

(...)

14.1.1. Pagos realizados a través del Fopep con recursos de un tercero

Cuando un tercero le gire recursos al Fopep para el pago de obligaciones pensionales (como es el caso de los recursos que la SFC traslada al Fopep para el pago del pasivo pensional de Capresub reconocido por la UGPP), el tercero (por ejemplo, la SFC) debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Ministerio del Trabajo, en calidad de fideicomitente controlará los recursos recibidos en el encargo fiduciario, para lo cual debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Si el giro por parte del tercero se realiza a través de la tesorería centralizada, el tercero y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con el pago de la obligación pensional por parte del Fopep, el Ministerio del Trabajo, en calidad de fideicomitente, debitará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, el tercero debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional (por

ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

ARTÍCULO 6º. Transitorio. A 31 de diciembre de 2019 las entidades determinarán los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o, para el caso de las entidades del sector salud beneficiarias de la concurrencia, la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 se revelará el origen de los ajustes realizados. (Subrayado fuera de texto)

(...)

La primera evaluación actuarial para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales de que trata los numerales 1.1.3 y 1.2 del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución se realizará a más tardar el 31 de diciembre de 2022.”

De otra parte, el Decreto 3056 de 2013 establece los lineamientos en materia de elaboración de cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional a la UGPP, señalando:

“Artículo 1º: Objeto. El presente decreto tiene como objeto asignar competencias a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, para la elaboración y/o Actualización de los cálculos actuariales de las entidades públicas del orden nacional a que se refiere el artículo 1 de Decreto ley 169 del 2008, así como asignar competencias para el reconocimiento y la revelación contable del pasivo pensional de dichas entidades, en los términos del presente decreto.

(...)

Artículo 4º Entrega de los cálculos actuariales a la UGPP. Los cálculos actuariales de las entidades públicas del orden nacional a que se refiere el artículo 1º del Decreto Ley 169 de 2008, que hayan sido aprobados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, deberán ser entregados por estas a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, acompañados de los soportes



magnéticos respectivos, una vez dicha Unidad asuma la función de reconocimiento pensional y de liquidación de nómina.”

Ahora bien, respecto del procedimiento para el reconocimiento de las cuotas partes de pensiones, el Decreto 1212 de 2014, por el cual se establecen reglas y se asignan competencias para la asunción de la función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (Capresub) por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y el pago a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP), señala:

“(…)

Artículo 5°. Cuotas Partes Pensionales. La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado deja (sic) función pensional de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, Capresub a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, estará a cargo de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar reconocidas con posterioridad a la fecha de traslado a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) serán administradas por esta Unidad.

El pago de las cuotas partes que están a cargo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) serán pagadas por el Fondo de Pensiones Públicas de Nivel Nacional (FOPEP) en los términos establecidos por este con cargo a los recursos que le sean transferidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, hasta la fecha en que se traslade la totalidad de la reserva para el pago de pensiones.

Parágrafo. Los recursos que sean recaudados por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) por concepto de cuotas partes pensionales, deben ser girados a la Superintendencia Financiera de Colombia.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

Pregunta 1.

El establecimiento de la metodología de valoración de reconocido valor técnico es potestativo de la entidad, conforme su regulación, o la Contaduría General de la Nación establecerá cuál es la metodología apropiada para realizar las evaluaciones actuariales del pasivo por beneficios posempleo-Pensiones?

El Decreto 3056 de 2013, que establece los lineamientos en materia de cálculo actuarial a la UGPP, dispone que le corresponde a esta entidad la elaboración y/o actualización de los cálculos actuariales de las entidades públicas del orden nacional a que se refiere el artículo 1° del Decreto Ley 169 de 2008, así como reconocer y revelar el pasivo pensional respectivo.

En cuanto a la normativa contable, el Procedimiento aprobado mediante Resolución 320 de 2019 señala que las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional asume la UGPP corresponde a las obligaciones por pensiones actuales y por cuotas partes de pensiones, la cual se traslada porque la ley le señala dicha función. Por su parte, la obligación por pensiones futuras se traslada a la UGPP en la medida en que se conviertan en pensiones actuales o cuotas partes de pensiones.

Es por lo anterior que para la medición de las obligaciones pensionales asumidas por la UGPP, se utiliza como método de valoración la realización de cálculos actuariales que representan el valor presente de los pagos futuros y que se elaboran con base en metodologías actuariales que comprenden suposiciones demográficas y financieras relacionadas con la expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasas de descuentos, salarios, entre otros, los cuales deberán actualizarse como máximo cada tres años.

Por lo expresado, acorde de una parte, con la normativa expedida para la UGPP como entidad que debe elaborar y actualizar los cálculos actuariales de pensiones actuales y de las cuotas partes de pensiones de las entidades liquidadas o en proceso de liquidación y de otra, porque el alcance de la regulación contable consiste en determinar lo criterios generales para el reconocimiento del pasivo pensional, la CGN no expedirá metodologías para determinar el valor de los beneficios posempleo-pensiones.

Pregunta 2.

¿Dada la regulación transitoria del artículo 6º de la Resolución 320 de 2019 que permite la valoración como máximo el 31 diciembre de 2022, en el tiempo en que no se aplique la metodología de valoración de reconocido valor técnico a las obligaciones pensionales, su valor no surtirá ninguna clase de modificación por actualización?

La Norma de beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, en relación con la medición de las obligaciones pensionales dispone que esta será producto de la realización de cálculos actuariales. Como la Resolución que adoptó el Procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional señaló una fecha límite para establecer el valor del pasivo pensional a cargo de la entidad, en el evento de no haber realizado los cálculos actuariales esta determinará la fuente de información confiable que le permita presentar las obligaciones a cargo atendiendo a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

La diferencia de las valoraciones realizadas con el valor en libros del pasivo por beneficios posempleo, se reconocerá en la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO

#### Pregunta 3.

Conforme a la vigencia de las Resoluciones 319 y 320 de 2019, éstas son aplicables desde el 7 de octubre de 2019, fecha de publicación en el Diario Oficial. ¿Afecta la aplicación de las mismas el principio de uniformidad dado que el procedimiento contable del pasivo pensional se modifica en los últimos tres (3) meses del año?

Por el principio de uniformidad los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación deben mantenerse en el tiempo, lo cual no se opone a que tales criterios puedan modificarse con el objeto de obtener información que represente más fielmente los hechos económicos.

Al respecto es pertinente señalar, que las entidades que reconocen obligaciones por concepto de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo y que han aplicado las normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, no modifican de manera significativa el reconocimiento y medición de las obligaciones pensionales a que se refieren la Norma y el Procedimiento aprobados por las Resoluciones 319 y 320 de 2019, de manera que si se presentan variaciones en aplicación de estas normas, deberán revelarse e informar en las Notas a los estados financieros, anotando, que las modificaciones realizadas a la Norma de Beneficios posempleo, para el caso de la UGPP, no ha modificado el Principio de uniformidad.

#### Pregunta 4.

¿Atendiendo lo establecido en el inciso 37 del numeral 5.4.2 de la Norma de beneficios a los empleados, modificada por la Resolución 319 de 2019, este plan de activos es objeto de actualización? La entidad presenta como plan de activos los Recursos entregados en

administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN y Cuentas por cobrar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Capitalización COLTEL) y a la Superintendencia Financiera (CAPRESUB).

Efectivamente como lo indica el párrafo 37 del numeral 5.4.2. de la Resolución 319 de 2019, la medición de los activos que conforman el plan de activos para beneficios posempleo, que se presentan en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, se miden con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del período contable y se actualizan con base en la información reportada por la entidad que administra los recursos. En caso de presentar diferencia entre la nueva información y el valor registrado como plan de activos, esta diferencia se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

#### Pregunta 5.

Se requiere precisión respecto del valor del registro contable de la Provisión que realiza la Superintendencia Financiera de Colombia y que debe coincidir con el valor de la cuenta por cobrar que reconoce la UGPP en la Subcuenta 190407 Otros Activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en atención a los conceptos emitidos por la CGN, según los cuales como mínimo a la fecha de corte 30 de septiembre de 2019, los saldos deben coincidir entre las dos entidades.

Para atender a esta pregunta es pertinente mencionar que en concepto emitido anteriormente, la CGN indicó a la UGPP incluir a cargo de la SFC una cuenta por cobrar en el Plan de Activos para beneficios posempleo por la diferencia entre el valor del cálculo actuarial registrado por la UGPP y el valor de los recursos entregados por la SFC a la DGCPTN para atender el pago del pasivo pensional de la liquidada Capresub, actualmente a cargo de la SFC, por su parte la SFC registraría una provisión.

De otra parte, la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP señaló en respuesta a la solicitud presentada por la CGN, "... en el caso en que la entidad liquidada haya dejado recursos, estos ingresan al Tesoro nacional y por tal razón la OBP del Ministerio de Hacienda y Crédito público, generalmente es la que asume el pago de los bonos pensionales. Un ejemplo de ello es el caso de CAPRESUB (...)

Considerando lo expuesto, se puede concluir que la UGPP no deberá incluir como parte de su información financiera las obligaciones derivadas de los Bonos pensionales incluidos en

los cálculos actuariales, pues como ya se mencionó es responsabilidad de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público revelar este pasivo”

Con base en lo anotado, por la diferencia que se presenta entre el valor de la cuenta por cobrar en la UGPP con el valor de la provisión en la SFC, se requiere que la SFC verifique si de los recursos que esta entidad trasladó al MHCP destinados al pago de bonos pensionales se presenta un excedente para el pago de las mesadas pensionales, en tal caso la SFC reconocería un derecho por cuenta de estos recursos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

En el siguiente punto se atiende al tratamiento contable de los saldos del Plan de activos para beneficios posempleo en la UGPP y de la Provisión en la SFC.

Pregunta 6.

El numeral 3.2.3 del procedimiento de pasivo pensional recientemente expedido señala que los pagos realizados a través del FOPEP con recursos de CAPRESUB deben ser contabilizados, por la SFC, como un gasto por transferencia por asunción de deuda y la UGPP debitará la obligación pensional con contrapartida en un ingreso por transferencia por asunción de deudas.

Consulta: Si continuamos registrando la cuenta por cobrar en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO (la UGPP) y la Provisión (la SFC) en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y los pagos ya no afectan estos derechos y obligaciones sino que se reconocen como transferencia, ¿Cómo se extinguen este derecho y obligación?

El procedimiento a aplicar a partir de la expedición de la Resolución 320 de 2019 para los pagos de la nómina de pensionados realizados a través del Fopep con recursos de un tercero, es el señalado en el numeral 3.2.3 de la mencionada Resolución. En consecuencia, tanto la UGPP como la SFC cancelarán el saldo que presentan en la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS respectivamente, afectando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 6° transitorio de la Resolución.

Al respecto, las entidades deberán verificar si aún es posible incorporar en el ejercicio contable de 2019 este ajuste en consideración a que el procedimiento tenía vigencia en ese periodo, o en caso contrario revisar la Norma de Políticas contables, Cambios en las

estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente lo dispuesto en la Norma sobre Corrección de errores, para las revelaciones y reexpresión de los estados financieros, en razón a que ya sea en aplicación de esta Norma o del Procedimiento, el ajuste afectará la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

#### Pregunta 7.

Mediante concepto CGN No. 201820000013961 del 27 febrero 2018 se estableció: “Los recursos derivados de la capitalización de Coltel que no aportaron en efectivo, pero cuya obligación fue asumida por la Nación (MHCP-Gestión General), se registrarán (sic) esta unidad como una cuenta por pagar a favor de la UGPP, mientras que la UGPP registrará el valor de la cuenta por cobrar en su reserva financiera actuarial, afectando el patrimonio incorporado”.

Entendemos que este registro queda inmerso en el numeral 3.2.1 de la Resolución 320 de 2019. ¿Es correcta esta interpretación?

Sobre el particular, si en la actualidad las condiciones de la obligación a cargo del MHCP para el pago del pasivo pensional de Coltel se mantienen, la UGPP continuará reconociendo la cuenta por cobrar dentro del PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, la cual disminuye con el traslado de recursos realizado por el MHCP para el pago de la nómina de pensionados, aplicando el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales incorporada al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 006 de 2017.

#### Pregunta 8.

De acuerdo con lo señalado en el inciso 3º del numeral 3.1 del procedimiento de pasivo pensional, Resolución 320 de 2019, específicamente en lo que respecta a la causación de la nómina de pensionados con cuotas partes de pensiones por cobrar, con el registro de la nómina de pensiones que incluye cuotas partes de pensiones por cobrar a favor de CAPRESUB, la UGPP debe asumir un gasto en la subcuenta 589090-Otros Gastos Diversos. ¿Qué sustenta dicho gasto?

Según lo dispuesto en el 3º párrafo del numeral 3.1 del Procedimiento para el reconocimiento del Pasivo pensional, cuando la nómina de pensiones incluye cuotas partes de pensiones a cobrar a favor de Capresub, la UGPP registra el débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS por el valor de la cuota parte a cobrar y en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2414-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES la diferencia entre la nómina por pagar

y el valor de la cuota parte, con crédito a la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514--BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor total a pagar al pensionado.

Por su parte, el 2° párrafo del numeral 3.2.3 del mismo procedimiento señala que cuando se efectúa el pago de la nómina a través de FOPEP con recursos de Capresub, la UGPP cancela el pasivo anteriormente registrado mediante un débito en la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, con crédito a la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-TRANSFERENCIAS, por el valor total de la nómina.

De lo anterior se infiere que la UGPP debe reconocer ese gasto porque esta entidad no es la beneficiaria de las cuotas partes por cobrar, sino que la beneficiaria es la SFC, a su vez en el momento del pago de la nómina la UGPP está reconociendo un ingreso por la transferencia por la asunción de deudas de la SFC, el cual contiene parte del gasto reconocido por la UGPP, más el valor causado por la nómina a pagar en esta misma entidad. En consecuencia, existe una compensación para la UGPP a nivel de los resultados.

#### Pregunta 9.

Dado que las nóminas de pensionados que administra la UGPP son pagadas, en su mayoría, con recursos del Fondo de pensiones públicas del nivel nacional-FOPEP, en algunos decretos de liquidación de entidades públicas, cuya función pensional le ha sido trasladada a la UGPP, le establecieron la obligatoriedad de trasladar los recursos destinados al pago del pasivo pensional a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN a nombre del FOPEP.

Los recursos reconocidos por la UGPP como Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones se reconocen y concilian mensualmente con la DGCPTN, pero en algunas ocasiones, la DGCPTN nos reporta valores que le fueron entregados por alguna de las entidades liquidadas para financiar el pasivo pensional y que deben hacer parte del Plan de activos de beneficios Posempleo-Pensiones.

Consulta: ¿Cuál sería el registro contable dado que los recursos entregados no fueron informados en el momento del traslado del cálculo actuarial de la nómina de pensionados ni fueron transferidos directamente por la entidad liquidada a la UGPP lo que impide que utilicemos los registros previstos en los numerales 1.3 o 2.2 del Procedimiento contable regulado en la Resolución (sic) 319 de 2019?

Cuando la información relacionada con los activos entregados por las entidades a la DGCPN para la financiación de las obligaciones pensionales que reconoce la UGPP, no sea de conocimiento de esta última entidad en forma oportuna, esta los incorporará a la contabilidad debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, conforme a lo dispuesto en el numeral 2.2 del Procedimiento contable regulado por la Resolución 320 de 2019.

Ahora, en el evento que el respectivo registro no se efectúe en el período contable en el cual se conozca la información, aplicará la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores

10. En vista de que no existe concordancia en las operaciones que se incluyen en el reporte de Operaciones Recíprocas de la UGPP, la DTN y el Ministerio de Hacienda, la CGN trimestralmente envía un reporte de Saldos por Conciliar por dichas operaciones y solicita realizar la conciliación de dichas partidas. En respuesta a esta solicitud, la UGPP le ha comunicado en reiteradas ocasiones a la CGN, que son las otras entidades quienes no cumplen con lo establecido en el concepto, sin embargo, no han realizado gestión al respecto.

Sobre el particular, nos permitimos indicar que se ha trasladado para su atención y respuesta a la Subcontaduría de Centralización de la información

11. Conforme al artículo 7º de la Resolución 320 de 2019, la Doctrina Contable Pública que sea contraria al concepto queda derogada. ¿Los conceptos referidos en esta consulta perdieron vigencia el 6 de octubre de 2019?

Según lo señalado en el artículo 7º de la Resolución 320 de 2019, para el registro de los hechos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, a partir de la vigencia de esta norma, la Doctrina contable relacionada quedó derogada.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000018081 DEL 06-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo-pensiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Información base para el reconocimiento contable del pasivo correspondiente a beneficios posempleo-Pensiones

Doctor  
MIGUEL ANGEL PELAEZ HENAO  
Alcalde  
Municipio de Yarumal  
Yarumal-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500016392 del 31 de marzo de 2020, mediante la cual solicita aclaración relacionada con los parámetros para elaborar de manera particular el cálculo actuarial y con la información suministrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el registro del pasivo por Beneficios posempleo-pensiones.

**CONSIDERACIONES**

La Ley 549 de 1999 “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional.”, señala:

“ARTÍCULO 3o. Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet. Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley. (...)”

ARTÍCULO 9o. Cálculos actuariales. Para el cumplimiento de la presente ley, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, la Resolución 319 del 1° de octubre de 2019, que modificó la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo del Anexo a la Resolución 533 de 2015, dispone:

#### “5.4. Beneficios posempleo

##### 5.4.1. Reconocimiento

27. Se reconocerán como beneficios posempleo, los beneficios distintos de aquellos por terminación del vínculo laboral o contractual que se paguen después de completar el periodo de empleo en la entidad.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) Las pensiones a cargo de la entidad bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y (...)

##### 5.4.2. Medición

(...)

36. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 320 de 2019, ““Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos

económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, igualmente dispone:

#### “1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES.

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a: a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

Las entidades territoriales que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, deban realizar su cálculo actuarial a través de Pasivocol tomarán, para la determinación del cálculo actuarial, el valor suministrado, a través de la página web, por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). Con el fin de garantizar que la información que sustenta el cálculo actuarial de Pasivocol se encuentre actualizada para cada uno de los conceptos a cargo de la entidad territorial, esta deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades. (...)”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La Ley 549 de 1999, creo el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades territoriales-FONPET, para administrar los recursos de las entidades territoriales, norma que igualmente advierte que el cálculo actuarial de las entidades territoriales se realizará según la metodología que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En este sentido la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, como el Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con el Pasivo pensional de las entidades de Gobierno, emitidos por la CGN, señala que las entidades territoriales a quienes por ley el Pasivocol realiza los cálculos actuariales, deberán tomar el valor suministrado a través de la página web, por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP, normativa que deberá atender el Municipio de

Yarumal, anotando que no es viable que la entidad pueda generar un gasto por la realización de cálculos actuariales, debido que los gastos de administración que la entidad sufraga al FONPET, incluyen la realización de los mismos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021711 DEL 04-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Supresión de las obligaciones de pago por aportes pensionales de las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación, en atención al párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019) y al párrafo 1° del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019)

Doctora  
IVETT LORENA SANABRIA GAITAN  
Jefe Oficina Asesora Jurídica  
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024022, del día 19 de mayo de 2020, por traslado de competencia hecho por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), mediante la cual solicita lineamientos y conceptos sobre el alcance del Decreto 2106 de 2019, por la cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Consideraciones generales:

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, señala:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 de del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece:

“PARÁGRAFO. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), y la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones), suprimirán los trámites y procedimientos de cobro de las deudas a cargo de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad Social en Pensiones, originadas en reliquidaciones y ajustes pensionales derivados de fallos ejecutoriados, que hayan ordenado la inclusión de factores salariales no contemplados en el ingreso base de cotización previsto en la normatividad vigente al momento del reconocimiento de la pensión.

En todo caso las entidades de que trata esta disposición efectuarán los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros. Los demás cobros que deban realizarse en materia de reliquidación pensional como consecuencia de una sentencia judicial, deberán efectuarse con base en la metodología actuarial que se establezca para el efecto por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1° del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 de del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, señala:

“Parágrafo 1°. Los valores equivalentes a las cotizaciones para pensión de vejez que se hubieren efectuado y que no hayan sido tenidos en cuenta al momento del reconocimiento pensional y los cuales den lugar al traslado de aportes a los que se hace referencia en el inciso 4º del presente artículo, serán suprimidos de forma recíproca entre las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP y la Administradora Colombiana de Pensiones -COLPENSIONES.

Para los efectos de este párrafo, las entidades previstas en el inciso anterior, efectuaran los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 6.1.2. Pasivos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales del Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, señalada:

“1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO -PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO -PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.”

Entre tanto, el numeral 8. Aportes pensionales del Procedimiento en mención establece:

#### “8. APORTES PENSIONALES

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, los aportes pensionales son aquellos que se generan por los tiempos cotizados o servidos por el trabajador, que no se tienen en cuenta para el reconocimiento de la pensión y que han de ser remitidos a la caja, fondo o entidad pública que deba hacer el reconocimiento de la pensión, una vez esta reconozca la pensión a favor del trabajador.

Con la obligación de remitir los aportes pensionales a la entidad que reconoce la pensión a favor del empleado, la entidad que debe trasladar los aportes pensionales debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO -PENSIONES y acreditará la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO -PENSIONES. Por su parte, la entidad que tiene a su cargo el reconocimiento de la pensión debitará la subcuenta 138402-Aportes pensionales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o la subcuenta 190412-Cuentas por cobrar de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 480824-Aportes pensionales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)”  
(Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación (CGN) le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación (CGN).

Por lo señalado anteriormente, excede las competencias funcionales del Contador General de la Nación emitir un concepto respecto de asuntos de carácter administrativo o jurídico. Por esta razón, en consonancia con las competencias de este ente regulador, se emite pronunciamiento contable en los siguientes términos:

Mediante el párrafo del artículo 17 de la Ley 100 de 1993 (adicionado por el artículo 40 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019) y el párrafo 1º del artículo 17 de la Ley 549 de 1999 (adicionado por el artículo 41 del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019), se ordena, entre otros, la supresión de trámites y procedimientos de cobro de las deudas a cargo de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad Social en Pensiones.

Así que, a partir de la expedición del decreto antes mencionados, las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación no reconocerán contablemente obligaciones por concepto de aportes pensionales con la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y la Administradora Colombiana de Pensiones (COLPENSIONES) y, por lo tanto, no aplicarán lo dispuesto en el numeral 8. Aportados Pensionales del Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian.

Así mismo, en el periodo contable 2019 se debieron suprimir las obligaciones y derechos por aportes pensionales de forma recíproca entre las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) y la Administradora Colombiana de Pensiones (COLPENSIONES).

Por lo anterior, con respecto a las obligaciones por aportes pensionales reconocidas por las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación con anterioridad a la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación

tenían hasta el 31 de diciembre de 2019 para proceder a la baja en cuentas de estas obligaciones mediante un débito en la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PNESIONES y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4808-FINANCIEROS.

Estas entidades deben evaluar la necesidad de estimar un nuevo valor del cálculo actuarial de pensiones futuras antes de los tres (3) años mínimos definidos en el Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian. En caso de realizar la nueva estimación del valor presente de la obligación pensional, teniendo en cuenta los hechos surgidos a raíz de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, se registrarán las ganancias o pérdidas actuariales de conformidad con el numeral 1.1.3. Ganancias y pérdidas actuariales del Procedimiento en mención.

Ahora bien, de haber omitido el procedimiento antes mencionado en el año 2019, las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación deberán corregir el error contable en el año 2020 atendiendo lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del marco normativo para entidades de gobierno.

Los errores de periodos anteriores se corregirán en el periodo en el que se descubra el error, debitando la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PNESIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, debitando la subcuenta 251407-Aportes pensionales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PNESIONES y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO -PENSIONES.

En ambos casos, estas entidades deben evaluar la necesidad de estimar un nuevo valor del cálculo actuarial de pensiones futuras antes de los tres (3) años mínimos definidos en el Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con el Pasivo Pensional y con los Recursos que lo Financian. En caso de realizar la nueva estimación del valor presente de la obligación pensional, teniendo en cuenta los hechos surgidos a raíz de la expedición del Decreto 2106 del 22 de noviembre de 2019, registrarán las ganancias o pérdidas actuariales de conformidad con el numeral 1.1.3. Ganancias y pérdidas actuariales del Procedimiento en mención.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000025501 DEL 24-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Patrimonio de las entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación del Instructivo 002 de 2015 para realizar un ajuste al rubro de Plan de activos para beneficios posempleo. Aplicación de la Norma de Beneficios posempleo y del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian

Doctora  
MARÍA ARELIS LÁZARO QUINTERO  
Secretaria de Hacienda y Tesorería  
Municipio de Sardinata

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024682 de 22 de mayo de 2020, en la cual señala que en 2011 la entidad registró en la cuenta Plan de Activos para beneficios posempleo (antes Reserva financiera actuarial), un valor superior al que informa el Fonpet, por lo que solicitan el procedimiento para contabilizar las diferencias.

Sobre el particular, la entidad informa que en 2011 registró en la Reserva financiera actuarial el valor de \$48.722 millones con efecto en el patrimonio y el valor real según el Fonpet es de \$10.084 millones.

**CONSIDERACIONES**

El Instructivo 002 de 2015, que impartió las instrucciones generales para la transición al Marco normativo para las entidades de Gobierno, en relación con los pasivos pensionales señalaba:

“(…)

Quando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, reconocerá un pasivo por sus obligaciones y

los activos que financien dichos beneficios. Las ganancias y pérdidas actuariales derivadas del cambio en el pasivo y en los activos destinados a financiarlo durante el periodo se reconocerán en el patrimonio.

Si en la fecha de transición, existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2017, dichos beneficios pueden encontrarse en las cuentas Provisiones para Pensiones, Pasivo Pensional Conmutado y Responsabilidades Contingentes. Por su parte, los activos que respaldan esas obligaciones pueden encontrarse en la cuenta Reserva Financiera Actuarial.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados después de cumplido el periodo de empleo en la entidad.

(...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes a los cálculos actuariales y a las obligaciones por amortizar de dicho cálculo, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)

Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones, tales como fondos de inversión, patrimonios autónomos, recursos en el FONPET, encargos fiduciarios y recursos en administración, entre otros. Estos activos se clasificarán como Plan de Activos relacionado con estos pasivos, y la diferencia resultante de su medición afectará directamente el patrimonio en la cuenta Ganancias o Pérdidas por Planes de Beneficios a Empleados.”

De otra parte, el Instructivo 001 de diciembre de 2018 numeral 3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019, señaló: “Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente reclasificación

(...) b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 -IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Entre el período 2018 al octubre de 2019, para el reconocimiento del Pasivo pensional regía la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo del Anexo de la Resolución 533 de 2015, la cual fue modificada por la Resolución 319 de octubre de 2019 y posteriormente por la Resolución 425 de 2019, vigente a la fecha, de la cual en el Anexo Capítulo II. Pasivos, numeral 5.2. Beneficios posempleo de la Norma de Beneficios a los empleados, señala:

#### “5.2. Beneficios posempleo

##### 5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y (...)

(...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

(...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

(...)

### 5.2.3. Presentación

26. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.”

Por su parte, la Resolución 320 de 2019, “incorporó al Marco normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian (...)”

En consideración a que los ajustes a realizar impactan la presentación de la información financiera preparada a la fecha de transición, es pertinente revisar lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, contenida en el Anexo de la Resolución 425 de 2019, específicamente en relación con la Corrección de errores, la cual señala:

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

Para la implementación del Marco normativo por las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, la entidad debió disponer de los saldos iniciales del pasivo pensional al 1° de enero de 2018, para lo cual el instructivo 002 de 2015 señalaba las actividades a realizar, tales como, la incorporación del cálculo actuarial de pensiones a cargo en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y el valor de los activos destinados por la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, uno y otro, para las entidades territoriales, con la información suministrada por el FONPET.

En la fecha de transición los ajustes originados en el proceso de convergencia afectaron la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN cuyo saldo, conforme a lo indicado en el Instructivo 01 del 18 de diciembre de 2018 "Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo Contable 2018 -2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable" debía reclasificarse a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, si bien la Resolución 90 de 2020 señala el Procedimiento para el tratamiento contable de los Recursos entregados en administración, para las entidades de Gobierno el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de las obligaciones pensionales a cargo, aplica lo establecido en la Norma de Beneficios a los empleados contenida en el Anexo de la Resolución 425 de 2019, específicamente el ítem de los Beneficios posempleo, así como lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019.

Este procedimiento señala los pasos a seguir relacionados con el reconocimiento del cálculo actuarial, pago de la nómina de pensionados, tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, bonos pensionales, actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del Plan de activos para beneficios posempleo y su actualización.

Como la información relacionada con el pasivo pensional que presenta esa entidad en el CHIP desde la transición, de \$14.816 millones en la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales y \$48.075 millones en la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios, es similar al registro efectuado en el 2011, saldos que según lo señala en su solicitud presentan diferencia con la información del Fonpet, la revisión de las cifras deberá realizarse desde la aplicación del instructivo 002 de 2015 y para efectuar los ajustes afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.



Es pertinente señalar que los cálculos actuariales de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad deben identificarse según se trate de: a) 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales b) 251414-Cuotas partes de pensiones y c) 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales, se utiliza para el registro de la causación de la nómina por pagar mensual, según puede apreciar al revisar el procedimiento de la Resolución 320 de 2019, más no para el registro del cálculo actuarial.

Además, en la fecha de transición, enero de 2018 cuando se obtuvieron los saldos iniciales, por no utilizar la información fiable que estaba disponible en el Fonpet, la entidad deberá corregir y ajustar como un error de periodos anteriores, los saldos de los activos, pasivos y patrimonio a que haya lugar en el período actual, como lo indica la Norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores.

Dada la materialidad de la corrección, para efecto de presentación deberá reexpresar de manera retroactiva la información afectada por el error para los períodos en los cuales presentó informes comparativos, de manera que los estados financieros reflejen la información como si los errores no se hubieran cometido nunca. Es pertinente señalar además, que en las Notas a los estados financieros revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000029311 DEL 03-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Patrimonio de las entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación de la Norma de Beneficios posempleo y del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian

Doctor  
 ARGENIS REYES PRIETO  
 Director de Presupuesto y Contabilidad  
 Municipio de Chiquinquirá -Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029372 de 25 de junio de 2020, en la cual solicita el procedimiento para realizar el ajuste a la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, en razón a que el saldo de los recursos a nombre de la entidad que presenta el FONPET es menor al valor registrado en la contabilidad.

**CONSIDERACIONES**

Entre el período 2018 al octubre de 2019, para el reconocimiento del Pasivo pensional regía la Norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo del Anexo de la Resolución 533 de 2015, la cual fue modificada por la Resolución 319 de octubre de 2019 y posteriormente por la Resolución 425 de 2019, vigente a la fecha, de la cual, en el Capítulo II. Pasivos, del Anexo señala:

“5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y (...)

(...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

(...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

(...)

### 5.2.3. Presentación

26. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.”

Por su parte, la Resolución 320 de 2019, “incorporó al Marco normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian (...)”

Aun cuando el ajuste se realiza en el período actual, si la información se encontraba disponible en el FONPET en períodos anteriores, es pertinente revisar lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, contenida en el Anexo de la Resolución 425 de 2019, específicamente en relación con la Corrección de errores, la cual señala:

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

Para las entidades de Gobierno el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de las obligaciones pensionales a cargo, aplica lo establecido en la Norma de Beneficios a los empleados contenida en el Anexo de la Resolución 425 de 2019, específicamente el ítem de Beneficios posempleo, así como lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019.

Este procedimiento señala los pasos a seguir relacionados con el reconocimiento del cálculo actuarial, pago de la nómina de pensionados, tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, bonos pensionales, actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del Plan de activos para beneficios posempleo y su actualización.

Como el valor reconocido en la contabilidad en la subcuenta 190404-Encargos Fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO presenta diferencia con el saldo a favor de la entidad en el FONPET, el ajuste a realizar afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, por la Norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores cuando la diferencia se presenta desde períodos anteriores, al no utilizar la información fiable que estaba disponible en el Fonpet, la entidad realizará el ajuste en el período actual de los saldos de los activos, pasivos y patrimonio a que haya lugar y por la materialidad en errores de períodos anteriores, para efecto de presentación reexpresará de manera retroactiva la información afectada por el error para los períodos en los cuales presentó informes comparativos, de manera que los estados financieros reflejen la información como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Es pertinente señalar además, que en las Notas a los estados financieros revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054911 DEL 22-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de vacaciones aplazadas durante más de un periodo.

Doctora  
LUZ AMPARO GUERRERO PIZA  
Profesional Especializada  
Universidad Pedagógica Nacional  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039172, el día 24 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que la Universidad Pedagógica Nacional en el mes de enero otorga vacaciones colectivas para todos los funcionarios, adicionalmente son remuneradas durante el mismo periodo, a algunos de estos funcionarios por necesidades del servicio se les aplaza el disfrute para que sean solicitadas posteriormente, se ocasiona que al no ser disfrutadas en el mismo año se puedan acumular uno o varios periodos.

Por lo anterior, amablemente solicito precisar el procedimiento contable para el adecuado registro de estas vacaciones, así mismo indicarnos como se debe realizar la provisión en estos casos.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto de Presidencia de la República N° 1279 de 2002, mediante el cual se establece el régimen salarial y prestacional de los docentes de las Universidades Estatales, establece:

“CAPÍTULO IX  
De las prestaciones del personal docente  
(...)

II. De las vacaciones.

(...)

ARTICULO 34. Vacaciones Colectivas. Cuando la Universidad concede vacaciones colectivas, los docentes pueden disfrutarlas por anticipado, aunque individualmente no se haya causado este derecho.

Cuando se conceden vacaciones colectivas, los empleados públicos docentes que no hayan completado el año continuo de servicios, deben autorizar por escrito al respectivo pagador de la Universidad para que, en caso de que su retiro se cause antes de completar el año de labor, se descuenta de sus emolumentos y prestaciones el valor recibido por descanso vacacional y prima de vacaciones.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)



## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

#### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; también pueden ser producto de acuerdos formales que aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la entidad está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades frente a terceros.

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.

(...)

### 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros (...)

## 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

### “CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

## 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

#### 5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los

sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

#### 5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

8. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

##### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

2-El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3-El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En atención al principio de devengo, establecido en el Marco Conceptual citado en las consideraciones, un hecho económico debe ser reconocido cuando se origine la obligación o el derecho a que haya lugar, con independencia del momento en que ocurra el flujo de efectivo relacionado con tal hecho. Por tanto, en el caso de las vacaciones aplazadas objeto de su consulta, se deben reconocer contablemente en el periodo en el cual se haya originado la obligación de otorgarlas a los docentes, con independencia de que los docentes las gocen o no dentro del periodo establecido como vacaciones colectivas.

Asimismo, atendiendo a lo dispuesto en la norma de Beneficios a los empleados citada en las consideraciones, las vacaciones corresponden a un beneficio de corto plazo, toda vez que la Universidad ha consumido el beneficio económico o potencial de servicio procedente del servicio prestado por los docentes a cambio del beneficio otorgado y, además, el pago del beneficio normalmente se realiza dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo contable respectivo. No obstante, como el pago de las vacaciones no es mensual, la Universidad debe reconocer en cada mes el beneficio por las vacaciones, por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

Por tanto, para el reconocimiento de la alícuota mensual de las vacaciones, la Universidad debe realizar un registro crédito en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el débito de las subcuentas y cuentas correspondientes de la clase 5-GASTOS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda. Cuando se vaya a realizar el pago de vacaciones, teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 34 del Decreto N° 1279 de 2002, la Universidad debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se efectúa el aplazamiento objeto de su consulta:

1. Si la decisión del aplazamiento implica aplazar todo el periodo de vacaciones, la Universidad debe determinar cuál de los siguientes dos casos corresponde a cada docente:

A. Si el docente cumple el tiempo mínimo para adquirir el derecho a goce de las vacaciones, cuando se realice el pago de las vacaciones en la nueva fecha que corresponda, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

B. Si el docente no cumple el tiempo mínimo para adquirir el derecho a goce de las vacaciones, cuando se realice el pago de las vacaciones en la nueva fecha que corresponda, la Universidad debe realizar el registro debido en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor acumulado y la diferencia con el valor total de las vacaciones colectivas, se registra en el débito de la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO; cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Si la decisión del aplazamiento ocurre durante el periodo de vacaciones, es decir, implica el aplazamiento de una parte del periodo de vacaciones colectivas, la Universidad debe establecer la situación de cada docente teniendo en cuenta los siguientes dos casos:

A. Si el docente cumple el tiempo mínimo para adquirir el derecho a goce de las vacaciones, cuando se realice el pago de las vacaciones colectivas, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se suspendan las vacaciones por necesidades del servicio, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor proporcional de las vacaciones no gozadas por el docente.

Con posterioridad, la Universidad debe determinar en cuál de las siguientes dos situaciones se desarrolla cada caso:

i. Si el docente reintegra el valor correspondiente a las vacaciones aplazadas por necesidades del servicio antes de reanudar las vacaciones, la Universidad debe realizar un registro crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de

la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se pague al docente la reanudación del periodo de vacaciones, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor reintegrado en el párrafo anterior.

ii. Si el docente no reintegra el valor correspondiente a las vacaciones aplazadas por necesidades del servicio antes de reanudar las vacaciones, cuando el docente reanude el periodo de vacaciones, la Universidad debe realizar un registro crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor reconocido previamente.

B. Si el docente no cumple el tiempo mínimo para adquirir el derecho a goce de las vacaciones, cuando se realice el pago de las vacaciones colectivas, la Universidad debe realizar el registro debido en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor acumulado y la diferencia con el valor total de las vacaciones colectivas, se registra en el débito de la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO; cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se suspendan las vacaciones por necesidades del servicio, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor proporcional de las vacaciones a las que tenía derecho y no fueron gozadas por el docente.

En caso de que la parte de las vacaciones colectivas que fueron disfrutadas por el docente, antes de la suspensión, corresponda a la proporción a la cual tenía derecho por su tiempo de vinculación, no se realiza reconocimiento contable de la suspensión, ya que la parte de las vacaciones a la que no tenía derecho, por no cumplir un año de vinculación, ya se encuentra reconocida en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Con posterioridad, la Universidad debe determinar en cuál de las siguientes dos situaciones se desarrolla cada caso:

i. Si el docente reintegra el valor correspondiente a las vacaciones aplazadas por necesidades del servicio antes de reanudar las vacaciones, la Universidad debe realizar un registro crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor reintegrado.

Una vez se pague al docente la reanudación del periodo de vacaciones, la Universidad debe realizar un registro débito en la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor acumulado y la diferencia con el valor reintegrado correspondiente a las vacaciones aplazadas, se registra en el débito de la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO; cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor reintegrado en el párrafo anterior.

ii. Si el docente no reintegra el valor correspondiente a las vacaciones aplazadas por necesidades del servicio antes de reanudar las vacaciones, cuando el docente reanude el periodo de vacaciones, la Universidad debe realizar un registro crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 251104-Vacaciones, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor acumulado en esta última. En este caso, en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, se debe mantener el valor de las vacaciones a las cuales el docente no tiene derecho por no cumplir el mínimo de tiempo de vinculación requerido para gozar de dicho beneficio.

Ahora bien, en los casos 1.B. y 2.B., el valor reconocido en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, debe ser amortizado en los meses posteriores a su reconocimiento, conforme a la alícuota del beneficio de vacaciones, en la cuenta y subcuenta de la clase 5-GASTOS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda.

Adicionalmente, es necesario aclarar que, bajo el marco normativo contable público actual, el término “provisión” no es aplicable a los beneficios a los empleados, toda vez que su valoración y su liquidación son controlables por la administración de la entidad, en atención a lo estipulado en el contrato laboral, la normativa vigente y demás acuerdos en materia laboral y prestacional.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002651 del 10-02-2020

20202000008421 del 02-03-2020  
20202000011631 del 04-03-2020  
20202300013671 del 06-03-2020  
20202000020441 del 18-05-2020  
20202000020451 del 18-05-2020  
20202000038061 del 21-07-2020  
20202000055631 del 22-10-2020  
20201100063591 del 10-12-2020

\*\*\*



#### **1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.15 PROVISIONES****CONCEPTO No. 20202000000961 DEL 21-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reversión de provisión de litigios y demandas y momento adecuado para registrar una provisión en fallo de segunda instancia o primera instancia.

Doctora  
MÓNICA TORRES PINTO  
Jefe Oficina Financiera  
Contraloría Municipal de Palmira  
Palmira-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500043752, del 17 de diciembre de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

1. En la vigencia de 2018 se registró una provisión en pasivos estimados litigios y demandas con el concepto jurídico de probabilidad. En la presente vigencia el fallo es favorable para la entidad por lo tanto se debe reversar dicha provisión de litigios y demandas. ¿Cuál es la contrapartida contable para realizar dicha reversión?.

2. ¿Cuál es el momento para registrar una provisión, se realiza al momento de la ejecutoria como soporte o cual es el momento adecuado en fallo de segunda instancia o primera instancia?.

Además, la entidad mediante correo electrónico del 08 de enero de 2020 efectuó la siguiente aclaración:

“Me permito adjuntar las cuentas contables que se manejan para los procesos que tiene la entidad, los que son a favor (cuentas de orden 8) y los están en contra (cuenta de orden 9)”.

Por otra parte, telefónicamente la doctora Mónica Torres Pinto informa que la consulta se refiere a los procesos en contra de la entidad, es decir, cuentas de orden clase 9.

Finalmente, con correo electrónico del 17 de enero de 2020 comunica lo siguiente:

Me permito informar que en la vigencia 2018 se registro una provisión de litigios y demandas así:

1. 536803 Provisión litigios y demandas-Administrativas DÉBITO  
270103 pasivos estimados litigios y demandas-Administrativas CRÉDITO

Para la vigencia 2019 se requiere revertir dicha provisión debido a que el fallo salió a favor de la contraloría, ¿cuál es el registro que se debe realizar?

2. Tengo otra pregunta: ¿Los procesos que afectan la cuenta 9 que me reporta la oficina asesora jurídica y de procesos, dichos procesos se registran al valor inicial de la demanda o se ajustan anualmente y como sería este proceso? cambia cada vez que hay una novedad en los procesos.?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los pasivos expresa:

### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...).

### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

Por otra parte, el numeral 6 correspondiente a la norma de PROVISIONES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

## 6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. (...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

### 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (...).

### 6.3. Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

21. Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, el valor de esta se aumentará en cada periodo para reflejar el valor del dinero en el tiempo. Tal aumento se reconocerá como gasto financiero en el resultado del periodo.

22. En el caso de las provisiones constituidas por desmantelamiento, el ajuste afectará a) los gastos del periodo si el ajuste obedece al reconocimiento del valor del dinero en el tiempo o b) el costo del activo si el ajuste corresponde a la revisión de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento.

23. Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión. (Subrayado fuera de texto). (...).

Además, el artículo 3º de la Resolución No. 116 de 2017 “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, señala:

ARTÍCULO 3º: Incorporar, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con el siguiente texto:

Para efectos de este procedimiento, los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es la sentencia del juez.

El arbitraje es el mecanismo por el cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible acuerdan su solución a través de un tribunal arbitral, quien toma una decisión denominada laudo arbitral.

Las conciliaciones extrajudiciales son los acuerdos económicos entre las partes involucradas en un conflicto, con la presencia de un conciliador, evitando el trámite ante la justicia ordinaria.

El embargo es una medida cautelar que proviene de un juez, a fin de garantizar el pago de las sentencias judiciales.

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son a favor o en contra de la entidad gubernamental.

El numeral 2.7-Sentencia absolutoria, laudo arbitral y acuerdo de conciliación extrajudicial correspondiente al reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes contenidos en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, establecen:

#### 2.7. Sentencia absolutoria, laudo arbitral y acuerdo de conciliación extrajudicial

En el evento en que la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial exima de responsabilidad a la entidad demandada, se ajustarán las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda.

Para la cancelación de las cuentas de orden, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y se acreditará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Para la cancelación de la provisión, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Finalmente, las descripciones y las dinámicas de las cuentas 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, 2790-PROVISIONES DIVERSAS, 4808-INGRESOS DIVERSOS, 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## CUENTA 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la entidad, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar una vez se haya emitido la sentencia definitiva.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
- 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.

## CUENTA 2790-PROVISIONES DIVERSAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
- 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.

## CUENTA 4808-INGRESOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

## CUENTA 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por terceros en contra de la entidad. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El menor valor estimado durante el proceso.

2-El valor estimado cuando la salida de recursos sea probable y se obtenga una medición fiable de la obligación, momento en el cual se reconocerá el pasivo en los estados financieros.

3-El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen al proceso.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor estimado de las pretensiones económicas.

2-El mayor valor estimado durante el proceso.

## CUENTA 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB)

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 91-Pasivos contingentes.

## DINÁMICA



SE DEBITA CON:

1-El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 91-Pasivos contingentes.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 91-Pasivos contingentes.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe aplicar lo establecido en los numerales 6.1.2-Pasivos y 6.2.2-Reconocimiento de pasivos contenidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, es decir que debe tener en cuenta la definición de pasivo, que señala: Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio y respecto al reconocimiento se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que el valor de la obligación se pueda medir fiablemente.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los numerales 6.1.2-Pasivos y 6.2.2-Reconocimiento de pasivos, y además lo estipulado en el numeral 2.7-Sentencia absolutoria, laudo arbitral y acuerdo de conciliación extrajudicial del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, la Contraloría Municipal de Palmira para efectuar la reversión del registro de litigios y demandas en las cuentas de orden realizaría el siguiente registro contable:

Debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y se acreditará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

En lo concerniente a la provisión de litigios y demandas del año 2018 efectuaría el siguiente registro contable:

Se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta

4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta que el gasto por la provisión se reconoció en el 2018.

En lo referente a la pregunta ¿cuál es el momento para registrar una provisión, si se realiza al momento de la ejecutoria como soporte o cual es el momento adecuado en fallo de segunda instancia o en primera instancia?.

La entidad para registrar la provisión debe tener en cuenta las condiciones determinadas en los numerales 2 y 4, del numeral 6.1-Reconocimiento, contenido en la Norma de PROVISIONES del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y adicionalmente determinar que la obligación sea probable.

Por último, para resolver la segunda pregunta que fue enviada mediante correo electrónico del 17 de enero de 2020, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

La entidad para registrar contablemente los procesos de litigios y demandas y para ajustarlos de acuerdo con las novedades que se dan en los procesos y que afectan la clase 9, deberá efectuar los registros contables en consonancia con la información que le reporta la oficina asesora jurídica de la Contraloría Municipal de Palmira. Es de competencia de la Entidad determinar los soportes contables respectivos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001751 DEL 04-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de intereses en procesos judiciales

Doctora  
NELCY JENITH MOLDONADO BALLÉN  
Coordinadora Administrativa y Financiera  
Agencia Nacional de Infraestructura  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500045152, del 27 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el registro contable de los intereses en la estimación de la provisión para procesos judiciales, en los siguientes términos:

“1. De acuerdo con el procedimiento interno de la Agencia, para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, trámites arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, se registra como provisión cuando la probabilidad de pérdida de un proceso judicial presenta una calificación mayor al 50% de la pretensión. (...)

Teniendo en cuenta lo anterior, y de acuerdo con la técnica contable, solicitamos se nos emita conceptos sobre si es procedente reconocer intereses a valores estimados de procesos judiciales, que fueron calculados de acuerdo con una probabilidad de pérdida (provisión contable) sin conocer el valor de una sentencia definitiva condenatoria.”

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 425 de 2019, sobre las provisiones establece:

“6.1 Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación. (...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente. (...)

## 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución No. 116 de 2017, establece:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

#### 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

#### 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente: (...)

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Frente a un proceso judicial donde la probabilidad de pérdida sea más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad reconocerá una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requerirá para cancelar la obligación presente. Dicho valor se obtendrá mediante la aplicación de la metodología adoptada por la entidad, la cual deberá estar ajustada a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la metodología adoptada por la entidad contempla los intereses que probablemente la entidad tendrá que pagar una vez finalice el proceso judicial, diferentes a los que eventualmente se puedan generar por mora en el pago de la sentencia, se incorporarán en el valor de la estimación de la provisión. De lo contrario, solo hasta que quede en firme la sentencia definitiva la entidad reconocerá los intereses, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Tratándose de los intereses que eventualmente se puedan generar por mora en el pago de la sentencia se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001361 del 24-01-2020

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003301 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Concurrencia en el pago de obligaciones pensionales que se pagan a través del Fomag y de Universidades e instituciones de educación superior

Doctor  
 LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO  
 Contador  
 Ministerio de Educación Nacional  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500005412, del 5 de febrero de 2020, en la cual se solicitan lineamientos para la correcta aplicación de la Resolución 320 de 2019 y del concepto 20201000001361 del 24 de enero de 2020, teniendo en cuenta los siguientes inconvenientes:

**1. Provisión por concurrencia para las obligaciones pensionales que se pagan a través del FOMAG:**

“Para la aplicación de la provisión solo podemos tomar el cálculo actuarial del año 2017 aprobado por el Ministerio de Hacienda, teniendo en cuenta que el cálculo proyectado para la vigencia 2018 no presenta distribución como la pide la CGN, es decir, el pasivo a cargo de la Nación y el que está a cargo de las (sic) entidades territoriales. Las cifras a la fecha están revisadas (sic) y ajustadas (sic) por parte de FOMAG.

De otro lado, los pagos por concurrencia del (sic) pasivo pensional realizados a través del Ministerio de Educación Nacional, en los años 2018 y 2019, se realizan a nivel global, atendiendo los lineamientos generados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y FOMAG frente a la proyección de las nóminas, el cual no se hace por entidad territorial, imposibilitando la distribución por entidad territorial, y por ende la distribución contable, afectando la correcta gestión de las operaciones recíprocas.

En razón a lo expuesto y teniendo en consideración que el Ministerio de Educación Nacional a la fecha cuenta con la información del cálculo actuarial 2017 distribuido por entidad territorial a cargo de la Nación, y los pagos por concepto de concurrencia 2018 y 2019 de manera global, solicitamos respetuosamente generar las indicaciones para registrar la provisión a cargo del MEN (...).

## **2. Provisión por concurrencia en el pago de obligaciones pensionales de Universidades:**

“(…) frente al registro de la provisión por concurrencia del pasivo pensional de la Universidad del Cauca, dicha Universidad informó que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no les ha (sic) información cual es el valor de la concurrencia a cargo de la universidad (año base), sin embargo ellos remiten el cálculo actuarial para que el Ministerio registre lo correspondiente. Teniendo en cuenta lo mencionado ¿Cómo registraríamos esta provisión teniendo en cuenta que solo el cálculo actuarial enviado no identifica el valor de la concurrencia de la universidad y únicamente contamos con los valores pagados del Ministerio de Educación Nacional por este concepto?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 establece:

“FONDO PARA PAGAR EL PASIVO PENSIONAL DE LAS UNIVERSIDADES OFICIALES Y DE LAS INSTITUCIONES OFICIALES DE EDUCACIÓN SUPERIOR DE NATURALEZA TERRITORIAL. Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no este constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.



(...)

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Ley 1371 de 2009, por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional y territorial y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 3o. FINANCIACIÓN DEL PASIVO. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice (sic) de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base (...)

PARÁGRAFO 1o. Los recursos de que trata el presente artículo se constituirán en la única fuente de pago que la respectiva universidad podrá utilizar de sus recursos para cubrir cualquier tipo de obligación pensional. En ningún caso la universidad podrá destinar los recursos que se le asignen para el pago del pasivo pensional para atender ninguna otra obligación diferente a este compromiso legal. En consecuencia ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones y la Nación garantizará los recursos necesarios en caso de existir diferencias (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“6.1.2. Pasivos

(...)

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o fecha de vencimiento.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce (...)

El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado no se subsana revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo. Sin embargo, la revelación puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. La revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera neta de la entidad.

(...)

### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

#### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento (...)
2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación (...)

#### 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros (...). (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, la Norma de Presentación de Estados Financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica:

“61. La entidad revelará la siguiente información:

(...)

- f) Las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tienen impacto en el desarrollo normal del proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala en su numeral 9. OBLIGACIONES PENSIONALES RECONOCIDAS POR LAS ENTIDADES TERRITORIALES QUE SE PAGAN A TRAVÉS DEL FOMAG:

“Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación deba concurrir para el pago de las obligaciones pensionales reconocidas por las entidades territoriales que se pagan a través del Fomag, el Ministerio de Educación Nacional (MEN), en representación de la Nación, reconocerá una provisión por concepto de la concurrencia. Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia”.

Así mismo, indica en su numeral 10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL:

“Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de entidades del sector salud, el MEN y el Ministerio de Salud y Protección Social, en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán una provisión por concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

- **Provisión por concurrencia para las obligaciones pensionales que se pagan a través del FOMAG:**

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las provisiones deben ser medidas para su reconocimiento por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, a la fecha, la principal fuente de información para determinar el valor de la provisión por concurrencia es el cálculo actuarial suministrado por el FOMAG para el año 2017, el cual presenta la proporción a cargo de la Nación y de las entidades territoriales y se encuentra aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el MEN reconocerá en su información financiera la participación en la que le corresponde concurrir sobre dicho cálculo actuarial.

Si bien se debe realizar cualquier ajuste que permita garantizar la razonabilidad de la provisión reconocida, es necesario señalar que el valor de la provisión no puede ajustarse por los desembolsos realizados por el MEN por motivo de la concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en los años 2018 y 2019, puesto que no se encuentran

discriminados para cada entidad territorial, lo cual impide registrar un valor para cada tercero beneficiario de la concurrencia. Lo anterior, es un hecho que debe revelarse en las notas a los estados financieros, así como cualquier deficiencia de tipo operativo o administrativo que impacte la consistencia de la información presentada.

Por último, hay que resaltar que, con posterioridad al reconocimiento de la provisión por concurrencia, es responsabilidad del MEN realizar las actividades necesarias que garanticen la adecuada consecución de información con el fin de determinar una mejor estimación de la misma y, en observancia de lo establecido en la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizar la provisión cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable.

- **Provisión por concurrencia en el pago de obligaciones pensionales de Universidades:**

En el mismo sentido del punto anterior y teniendo en cuenta lo establecido en la Norma de Provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el MEN deberá considerar, como mínimo, para el reconocimiento de la provisión por concepto de concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales de universidades e instituciones de educación superior, las disposiciones legales que determinan la proporción en que debe concurrir la Nación y el cálculo actuarial del pasivo pensional objeto de concurrencia elaborado por la universidad o institución de educación superior.

En relación con las disposiciones legales que determinan la proporción en que debe concurrir la Nación en el pago de las obligaciones pensionales de la universidad o institución de educación superior, es necesario resaltar que, el inciso segundo del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y el artículo 3º de la Ley 1371 de 2009, así como en el decreto reglamentario de las mismas, establecen la forma en que se calcula la proporción en que la Nación, las entidades territoriales (cuando corresponda) y la universidad o institución de educación superior deben concurrir en el pago del pasivo pensional de estas últimas.

No obstante, en caso de que se hayan agotado todas las actividades tendientes a determinar la participación a cargo de la Nación en la concurrencia para el pago de las obligaciones pensionales de la universidad o institución de educación superior y no se haya logrado determinar con precisión la participación que le corresponde al MEN, como representante de la Nación, se podrá argumentar la inexistencia de una medición fiable.

Así las cosas, para el caso de la provisión por concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales de la Universidad del Cauca y teniendo en cuenta que lo anterior es un hecho que limita la consistencia y la razonabilidad de las cifras contables, el MEN deberá revelar y justificar los motivos por los cuales no fue posible determinar una estimación fiable de la

provisión, argumentando principalmente las dificultades por las cuales le fue imposible establecer la proporción que le corresponde concurrir.

Posteriormente, será responsabilidad del MEN realizar las actividades necesarias que garanticen la adecuada consecución de información con el fin de determinar una medición fiable de la misma y, en observancia de lo establecido en la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, reconocer la provisión en la situación financiera de la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019601 DEL 27-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las pretensiones de proceso judicial calificado con riesgo alto

Doctor  
 JULIAN CAMILO GUZMÁN CANO  
 Contratista-Representación Judicial  
 Municipio de Rionegro  
 Rionegro, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500018392 del 17 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“¿Cómo se provisiona un pasivo contingente de un proceso judicial calificado con riesgo ALTO que tiene pretensiones que por cualquier razón superan el presupuesto de la entidad o el valor es tan elevado que no podría provisionarse en su totalidad? ¿Se hace provisión parcial, gradual y por periodos fiscales? Aclarando que las pretensiones NO están sobreestimadas o sobrevaloradas.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

**“6. PROVISIONES****6.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de

hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

11. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

12. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

## 6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

14. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se



sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

(...)

## 2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 116 de 2017, establece:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

(...)

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea

desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

En el momento en el que es notificada la admisión de un proceso judicial en contra del Municipio, es responsabilidad de este evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como una obligación posible, probable o remota, de acuerdo a los requerimientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Por ello, es imprescindible que se defina y establezca una metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida y medición, teniendo en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres, informes de expertos y demás herramientas necesarias.

Ahora bien, identificada la probabilidad de pérdida llevará a cabo la clasificación del hecho como posible, probable y remoto, de la siguiente manera:

a. Cuando la probabilidad de pérdida sea mayor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente, resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá a la estimación que mejor refleje las condiciones del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará mediante metodologías que incorporen variables idóneas de los posibles desenlaces asociados.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

b. Cuando la probabilidad de pérdida es menor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Si la empresa realiza la medición de esta contingencia, correspondiente a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones, se registrará un débito en la cuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (Db) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

c. Cuando la probabilidad de pérdida es prácticamente nula, el hecho no es objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

Por lo tanto, respecto a la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, del grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL, permite el control de las operaciones que se realizan con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento, por lo cual su uso sería incorrecto en el reconocimiento de procesos judiciales clasificados como pasivos contingentes.

Para el caso mencionado en su consulta, que refiere a un proceso judicial clasificado con alto riesgo de pérdida, se deberá reconocer por el total de la mejor estimación del valor de

beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse el Municipio en la culminación del proceso, que pueden o no coincidir con las pretensiones. Por lo tanto, no es posible realizar una provisión parcial, gradual o por periodos fiscales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000042871 DEL 13-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Inviabilidad de reconocer la provisión únicamente cuando se haya proferido la sentencia condenatoria de primera instancia

Doctora  
SANDRA PATRICIA RUIZ MORENO (E)  
Director Administrativo y Financiero  
Superintendencia de Notariado y Registro  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031132, el día 08 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Actualmente la Superintendencia de Notariado y Registro reconoce como provisión los procesos con una probabilidad de pérdida alta (reportada en el EKOGUI -Calificación de proceso judicial) o que exista un fallo desfavorable en primera instancia.

¿Podría la entidad cambiar su política para provisionar solo los procesos que exista un fallo desfavorable en primera instancia?, toda vez que la calificación de riesgo reportada en el EKOGUI ha presentado una variación significativa durante el transcurso del año, ya que el proceso puede ser revisado por diferentes abogados donde se evidencia que difiere la probabilidad de condena, lo que conlleva a una fluctuación constante del valor de las provisiones y su ajuste al resultado.”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2. del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo Para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Resolución 116 de 2017, establece:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

(...)

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

## 2.4. Obligación probable



Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al cierre del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera

de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta en contra de la entidad, se debe evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

El análisis de la probabilidad de pérdida del proceso referido, se debe realizar de forma rigurosa y técnica, y se debe utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo cual implica que al momento de realizar el análisis, se debe propender por cumplir con la característica de representación fiel, que se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

En este sentido, no es viable que para el reconocimiento contable de los procesos judiciales, se reconozca la provisión únicamente cuando sea proferida la sentencia de primera instancia, pues en algunos casos, aún antes de ser dictada dicha providencia, puede establecerse que la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida.

Así pues, cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, debe realizar el seguimiento de la probabilidad de pérdida del proceso para

determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. El hecho de que esta probabilidad sea objeto de seguimiento, no significa que establecer si la obligación es posible, probable o remota dependa solamente de la subjetividad de quien realiza el análisis, pues debe haber un ejercicio técnico y riguroso sobre ese respecto, en donde se evidencie objetivamente que la probabilidad de pérdida se modificó, y los hechos que dentro del proceso dieron lugar a ello; o de ser el caso, se debe evidenciar que quien realizó el análisis anterior, no tuvo en cuenta aspectos relevantes, por lo que la evaluación no se realizó correctamente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053551 DEL 09-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencias judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

Doctora  
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ  
Profesional Especializada -Contabilidad  
Metro Cali S.A.  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500035192, el día 29 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“En virtud de las reiterados requerimientos por parte de la Contaduría General de la Nación relacionada con las operaciones recíprocas y en particular por la operación recíproca que se tiene con el Municipio de Santiago de Cali de la siguiente manera:

0		2	1.50.03.08	SUBVENCIONES	0.0	-5,337,106,953.0	Por inconsistencia en reporte y registros contables
210176001	Santiago de Cali	1		Esta entidad no reportó operación recíproca	0.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2024

Compilación a 31 de diciembre de 2020

231876001	Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A.	2	2.4.02.05	SUBVENCIÓN POR RECURSOS TRANSFERIDOS A LAS EMPRESAS PÚBLICAS	5,337,106,953.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables
-----------	-------------------------------------------	---	-----------	--------------------------------------------------------------	-----------------	--	-----------------------------------------------------

1. Metro Cali S.A., en desarrollo de las facultades otorgadas en la Ley 310 de 1996, el Acuerdo 16 de 1998 y demás disposiciones aplicables, ha venido construyendo la infraestructura del SITM para Santiago de Cali

2. En el desarrollo de las obras hizo intervención en el centro de la ciudad, lo cual generó impacto en las actividades de los comerciantes quienes al ver reducido sus ingresos, presentaron demanda en contra de la entidad y el Municipio de Santiago de Cali.

3. El Tribunal Administrativo del Valle emitió la sentencia que se adjunta con No. radicación: 76001-33-33-018-2008-00360-01, en donde el Honorable Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, fijó un valor a indemnizar de diez mil seiscientos setenta y cuatro millones doscientos trece mil novecientos seis pesos (\$10.674.213.906) M/cte., suma que deberá cancelarse en proporciones iguales por parte del Municipio y de Metro Cali S.A., y cuyos desembolsos se efectuarán en dos vigencias fiscales consecutivas. Estos dineros se consignarán para lo de su competencia, en el FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, administrado por la Defensoría del Pueblo.

En el año 2018, se efectuó la primera consignación que correspondió al 50% del valor de la sentencia por un valor de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50) y en el año 2019, se procedió a hacer la segunda consignación en suma de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50), sumas consignada en la cuenta de ahorros No. 220-009-00950-7, a nombre de la DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS. Los comerciantes determinados en la sentencia, son los siguientes: Rodamientos y retenes \$5.750, Inversiones Santa Lucía LTDA \$14.191, Surtiroller LTDA \$2.914, Logo color LTDA \$384 Y Pinturas Belalcázar LTDA \$320, el valor restante corresponde a comerciantes indeterminados.

4. Comoquiera que Metro Cali S.A. no disponía de recursos para el cumplimiento del fallo del Tribunal, efectuó la solicitud de los mismos al Municipio de Santiago de Cali, teniendo en cuenta lo consignado en el documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 en el capítulo IV. Aspectos específicos b) Costos Adicionales y Contingencias que dice: “...Cualquier costo adicional en el Proyecto deberá ser asumido por las Entidades Territoriales según la asignación de riesgos establecida y el esquema de contratación que se defina para cada Proyecto. La Entidad Territorial a través del Ente Gestor deberá establecer los mecanismos de ajuste y control económico necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del SITM incluyendo la entrada en operación del mismo...”

5. El Municipio de Santiago de Cali, efectuó sus análisis y elaboró el acto administrativo que ordenó transferir a Metro Cali S.A., el valor del (\$5.337.106.953), en dos vigencias, correspondiente al 50% del fallo del tribunal para dar cumplimiento a la sentencia.

6. Metro Cali S.A. entregó los recursos en administración DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, es decir el gasto a la fecha no se ha legalizado.

7. Metro Cali S.A. en su análisis evidencia que se trata una transferencia sujeta a una condición la cual enmarca en la definición de subvenciones establecida en el capítulo IV numeral 2 del Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran Ahorro del Público. Que a su tenor dice:

“Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.”

8. Metro Cali S.A., es contribuyente del impuesto de renta y complementarios por tanto no es procedente registrar la transferencia del Municipio en el año que se recibió y por otro lado reconocer el gastos en un periodo posterior, lo cual no es concordante con lo dispuesto en los artículos 28, 104, 105 y 107, del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el ingreso y el gasto se reconocerá en la medida en que estos sean reportados como legalizados por parte de la Defensoría del pueblo.

9. Metro Cali S.A., en las vigencia de 2018 y 2019, ha efectuado solicitud a la Defensoría del pueblo, para que envíen los soportes de legalización de gastos con cargo a los recursos entregados en administración para dar cumplimiento a la aludida sentencia y se ha recibido la siguiente respuesta: La comunicación del 05 de noviembre de 2019, emitida por el

Director Nacional de Recursos y Acciones Judiciales de la Defensoría del Pueblo, el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos (FDDIC) de la Defensoría del Pueblo, se encuentra documentando la acción de grupo No. 2008-0036, dando cumplimiento al fallo del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 05 de noviembre de 2015. Además, se encuentra revisando el expediente, para poder determinar la indemnización individual. Además, los actos administrativos de conformación del grupo adherente, como la resolución que determina el valor del pago de la indemnización son susceptibles de recurso de apelación y en subsidio de apelación, razón por la cual al 31 de diciembre de 2019, no se legalizaron gastos por pago de indemnizaciones. (Adjunto la respuesta de la solicitud).

Con base en lo anteriormente expuesto se presentan las siguientes inquietudes:

- De acuerdo con los antecedentes expuestos, el registro contable efectuado por Metro Cali S.A., cumple con lo establecido en el Marco Normativo en lo relacionado con las subvenciones condicionadas o se debe hacer alguna modificación?
- El Municipio de Santiago de Cali, debe hacer alguna modificación al acto administrativo (Resolución) que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A. en el sentido de dejar claramente establecido que se trata una transferencia condicionada al cumplimiento de requisitos por parte de los comerciantes y que en caso de no legalizarse la totalidad de los gastos deberá Metro Cali S.A., hacer la devolución de los recursos sobrantes?

15. Teniendo en cuenta que los recursos transferidos por el Municipio de Cali a Metro Cali S.A., en cumplimiento de la sentencia son de destinación específica, es decir solo pueden ser utilizados para el fin que dieron origen y si por falta de requisitos de los comerciantes interesados, no son reclamados en su totalidad y fueran devueltos por la Defensoría del Pueblo, estos serían de propiedad de Metro Cali S.A.?"

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### **Consideraciones Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

## ”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

### 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

### 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

### 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para



cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

## 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, (...)”

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del

periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, describe la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

### **Consideraciones de Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.  
(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

#### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento contable de la sentencia judicial proferida en contra de Metro Cali S.A. y otro, y para efecto de reconocer el derecho de reembolso que ostenta dicha empresa, se debió realizar el reconocimiento contable que a continuación se expresa:

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estimara le correspondía, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente, teniendo en cuenta que había otra entidad demandada.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa esperaba que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le fuera reembolsado por el Municipio de Cali, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiera lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que el Municipio esperara tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la empresa, debió reconocer la provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Bajo estas circunstancias ninguna de las dos entidades deberá proceder a reportar operaciones recíprocas.

Una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa debió reconocer el valor que le correspondía pagar, esto es, la mitad de la condena, con un débito en la subcuenta 270103-Administrativas, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo por medio del cual el Municipio se obliga a transferir los

recursos a Metro Cali S.A., adquiriera firmeza, el Municipio debió reconocer la obligación con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Una vez efectuada la reclasificación indicada en el párrafo inmediatamente anterior, tanto la Empresa como el Municipio deberán proceder al reporte de operaciones recíprocas.

### **Pago derecho de reembolso**

Cuando el Municipio efectúe el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, el Municipio debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **Reconocimiento del pago de la sentencia**

Dado que, de conformidad con lo establecido en la sentencia, los recursos debieron ser entregados al Fondo para la Defensa de Derechos e Intereses Colectivos, administrado por la Defensoría del Pueblo, la Empresa debió reconocer el recurso entregado en administración mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se realice el pago de las indemnizaciones, la Empresa debitará la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **Preguntas 2 y 3**

Respecto a sus preguntas 2 y 3 es preciso manifestar que, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad

pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse respecto a los temas planteados.

Ahora bien, dado que dichos interrogantes versan sobre asuntos de carácter jurídico y administrativo, deben ser evaluados por la empresa y el municipio conjuntamente, pues la pregunta 2 cuestiona la procedencia de que el Municipio de Cali realice alguna modificación al acto administrativo que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A.; y la pregunta 3 inquiriere sobre la titularidad de los recursos que sean devueltos a Metro Cali S.A. en caso de que no se llegaran a reclamar en su totalidad por los comerciantes que tienen derecho a ser indemnizados.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054901 DEL 22-09-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de procesos judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

Doctor  
GILDARDO DE LA CRUZ RESTREPO JARAMILLO  
Director Financiero  
Metroplús S.A.  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039082, el día 21 de agosto de 2020, mediante la cual manifiesta:

“Deseamos ponerlo en contexto de la Causal de disolución de Metroplús S.A. con código CGN. 231205001, y que según el artículo 457 del Código de Comercio, define que una de las causales de disolución en la sociedad anónima es, cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito; Metroplús S.A., está en causal de disolución teniendo en cuenta que el patrimonio neto a la fecha de cierre de presentación de Estados Financieros es -\$4.391.338 (cifra en miles de pesos) de acuerdo con las cifras reflejadas al 31 de diciembre de 2019, las pérdidas se originaron básicamente por el registro de litigios y demandas, calificadas como probables, por un valor de \$4.246.384 (cifras en miles) las cuales finalmente no corresponden a Metroplús en calidad de Entidad gestora, sino a cada una de las entidades que firmaron un convenio de cofinanciación, donde se aclara que los riesgos surgidos de este convenio, serán a cargo de cada una de las Entidades Municipales, es decir, Medellín, Itagüí o Envigado.

(...)

De otra parte, en reuniones realizadas con la Contaduría General de la Nación y los Entes Gestores del Sistema Integrado de Transporte Masivo (SITMP), se realizaron mesas de trabajo sobre la propuesta de actualización del “procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros” donde se dio a conocer que se está trabajando en un proyecto de resolución en el cual se puedan mejorar las políticas financieras y contables respecto al tema de las demandas y litigios que reciben dichos Entes Gestores, los cuales no tienen la capacidad Financiera, técnica y jurídica para responder puesto que sus recursos son generalmente por subvenciones que son transferidas por los municipios y la Nación.

Dado lo anterior, Metroplús S.A., entraría en liquidación el próximo mes de septiembre si la entidad no cuenta con los medios y medidas para el restablecimiento de su patrimonio, por lo tanto y en aras de conocer el tiempo de publicación del proyecto de resolución relacionado al tema de las posibles nuevas directrices del marco normativo para entidades de la resolución 414 respecto de litigios y demandas; (es de aclarar que Metroplús S.A. firmó el convenio 01 de 2005 y con lo definido en estos convenios está claro que son los Municipios los que corren con el riesgo de dichos convenios siendo los socios de la entidad); recurrimos a su orientación en la aplicación de dichas instrucciones en la expedición de estos actos administrativos en función de la CGN la cual determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir el país para todo el sector público.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

### **Consideraciones Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

#### **”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES**

##### **2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales**



Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de

descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

## 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, (...)"

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## "6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir." (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, describe la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

#### **Consideraciones Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.”(Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo afirmado en su comunicación sobre que en virtud del Convenio 01 de 2005, los riesgos surgidos de este, incluido el pago de las sentencias judiciales, estarán a cargo de los municipios de Medellín, Itagüí y Envigado, es procedente plantear el reconocimiento contable del derecho de reembolso que debe realizarse por parte de la Empresa y los Municipios.

### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad

de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso fuera más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa espera que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por los municipios, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiere lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que los Municipios esperaran tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la Empresa, debieron reconocer una provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa deberá reconocer el valor que le corresponda pagar con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo o el instrumento jurídico por medio del cual los Municipios se obliguen a transferir los recursos a Metroplús S.A., adquiriera firmeza, estos deberán reconocer las obligaciones con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

### **Pago del derecho de reembolso**

Cuando los Municipios efectúen el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO

Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, los Municipios debitarán la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros, no ha sido expedido, por lo cual, es preciso que las entidades revisen permanentemente la página de la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100064471 DEL 11-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tasa antes de impuestos como tasa de descuento para el cálculo de Provisiones

Doctora  
 FLOR ÁNGELA MARTÍNEZ PULIDO  
 Asesor  
 Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010050242, el día 13 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta cómo se obtiene, cuál es la autoridad que la emite y cuál es la periodicidad de la tasa antes de impuestos que debe utilizar para la medición de la Provisión contable, según lo dispone la Norma de Provisiones modificada por la Resolución 425 de 2019.

Al respecto la entidad informa:

Las entidades públicas, en su mayoría, utilizan la plantilla de ayuda para calcular la provisión contable diseñada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado-ANDJE en el sistema eKogui, la cual está parametrizada con la tasa TES. (...)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Norma de Provisiones contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos aplicados por las entidades de Gobierno, actualizada por la CGN con la Resolución 425 de 2019, dispone:

“6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la

fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (...)

16. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al RCP mediante la Resolución 116 de 2017, señala:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En relación con la tasa antes de impuestos, que de acuerdo con la Norma de Provisiones utilizarán en el cálculo del valor presente de los valores que la entidad requiere para liquidar una obligación, nos permitimos señalar que dicha tasa corresponde a un indicador financiero que representa la tasa efectiva que una entidad o empresa paga por la deuda asumida durante un período de tiempo.



Su cálculo es particular, acorde al nivel de endeudamiento interno o externo de cada entidad, así como la periodicidad, por lo que no es emitida como tampoco regulada por autoridad alguna, en tal caso las entidades aplicarán su propia tasa de descuento, ya que no sería factible parametrizar una única tasa para todas las entidades.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002531 del 06-02-2020  
20202000024881 del 23-06-2020  
20202000055451 del 13-10-2020  
20201100071401 del 28-12-2020  
20201100071761 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.16 OTROS PASIVOS****CONCEPTO No. 20202300008421 DEL 02-03-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Propiedades, planta y equipo Beneficios a los empleados Capital Fiscal
	<b>SUBTEMAS</b>	Recursos recibidos en convenios y contratos suscritos con Colciencias. Depreciación de bienes de Propiedad, planta y equipo en bodega. Tratamiento contable de los recursos de regalías recibidos en contratos o convenios suscritos por la Universidad. Procedimiento de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo.

Doctora  
MARIA VICTORIA GRISALES GARCIA  
Contadora  
Universidad Tecnológica de Pereira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500004622 del 31 de enero de 2020, mediante la cual consulta:

Pregunta 1. La Universidad ha suscrito convenios y contratos con Colciencias como son: Convenio Especial de Cooperación, Contrato de financiamiento de reembolso condicional, Contrato de financiamiento de recuperación contingente, por los cuales los recursos recibidos se han registrado en la subcuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Al respecto pregunta:

- Es correcto afectar esta cuenta o deben reconocerse los recursos recibidos como ingreso. Además, es obligatorio llevar en cuentas de orden simultáneamente los movimientos registrados en la cuenta de pasivo.

Pregunta 2. En relación con la depreciación de bienes de Propiedad, planta y equipo pregunta ¿cuál es el procedimiento a aplicar cuando se reciben los bienes en bodega y cuando estando en servicio se reingresan a bodega?

Pregunta 3. Del procedimiento de regalías, Resolución 470 de 2016, la Universidad debe aplicar el numeral 10.2 para registrar los recursos recibidos por este concepto? o continúa utilizando la cuenta de Recursos recibidos en administración.

Pregunta 4. En relación con la Resolución 319 de 2019 que modificó la Norma de Beneficios posempleo pregunta, a que se refiere:

- Cuando indica que la entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto asociado.
- Con respecto a los numerales 37 a 42, se refiere a los cálculos que realiza el Actuario que contrata la Universidad y a la Inversión o Reserva para cubrir el pasivo pensional?
- En el numeral 35 señala que, “las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial”, comparado el contenido con la Norma anterior: a) Ya no se realizarán actualizaciones financieras en los años en los que no se realice la evaluación actuarial y b) El cálculo que se tiene, realizado por un actuario experto, en los años que no se actualiza el cálculo actuarial, se afecta con las novedades que se presenten, es decir por los nuevos pensionados, y con los pensionados fallecidos?

## CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución N° 425 de diciembre 23 de 2019, la CGN modificó a partir de la vigencia de 2020 las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que esta solicitud se atiende en este contexto.

Pregunta 1. Recursos recibidos en administración

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco para entidades de Gobierno por la resolución N° 386 de 2018, señala:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación, aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos a

terceros para su administración, así como a las entidades de gobierno que los reciben en administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros

En los recursos entregados en administración a otras entidades públicas, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

### 1.1 Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.5 Restitución de recursos entregados en administración

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayados fuera de texto)

## Pregunta 2. Depreciación

El Capítulo I. Activos del Anexo a la Resolución N° 425 de diciembre de 2019, en el numeral 10. señala:

### “10.3. Medición posterior

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)
  
28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.” (Subrayado fuera de texto)

## Pregunta 3. Regalías

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías incorporado al RCP con la Resolución N° 470 de 2016, señala:

- “10. ASIGNACIÓN A PROYECTOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LOS FONDOS Y DEL 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS, LOS DEL CANAL DEL DIQUE A ENTIDADES EJECUTORAS, DISTINTAS DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA REGALÍA Y DE CORMAGDALENA, CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA

(...)

### 10.2. Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS

TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora designada es una empresa, debitará la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

15. EJECUCIÓN DE PROYECTOS POR UNA ENTIDAD DISTINTA A LA BENEFICIARIA DE LA REGALÍA CUANDO EL PRODUCTO DEL PROYECTO NO VA A SER DE LA ENTIDAD EJECUTORA O NO SE HA PREDETERMINADO LA ENTIDAD BENEFICIARIA DEL MISMO

Cuando con recursos de las regalías se ejecuten proyectos de inversión por parte de una entidad distinta de la entidad beneficiaria de la regalía y se conozca desde el inicio que el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o se desconozca la entidad beneficiaria del mismo, la entidad ejecutora actuará como intermediaria y, por tanto, los recursos que reciba para la ejecución del proyecto se tratarán como recursos en administración. (...) (Subrayados fuera de texto)

#### Pregunta 4. Beneficios posempleo

La Norma de Beneficios posempleo modificada por la Resolución N° 319 de 2019, incorporada al RCP mediante la Resolución N° 425 de 2019, en el numeral 5.2 del Capítulo II Pasivos del Anexo, señala:

#### “5.2. Beneficios posempleo

##### 5.2.1. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.
13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo. El plan de activos para beneficios posempleo corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, a través de los ingresos que los activos del plan generan o por los recursos obtenidos de su realización.

(...)

## 5.2.2. Medición

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.
20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y los riesgos específicos de los activos.
21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio. Ahora bien, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la evaluación actuarial del pasivo.

(...)

- Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.” (Subrayados fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

### Pregunta 1.

La Universidad ha suscrito convenios y contratos con Colciencias como son: Convenio Especial de Cooperación, Contrato de financiamiento de reembolso condicional, Contrato de financiamiento de recuperación contingente, por los cuales los recursos recibidos se han registrado en la subcuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Al respecto pregunta:

- Es correcto afectar esta cuenta o deben reconocer los recursos recibidos como ingreso. Además, es obligatorio llevar en cuentas de orden simultáneamente los movimientos registrados en la cuenta de pasivo?

Conceptualmente una entidad reconocerá un activo cuando ejerce control sobre el mismo, esto es porque mantiene la capacidad para usar el recurso o definir el uso que un tercero debe darle para obtener potencial de servicio. En este sentido, si quien ejerce la titularidad de los recursos mantiene el control de los mismos y los entrega a otra entidad para atender una finalidad específica, continuará reconociendo el derecho.

Según lo anotado, se requiere en el contexto de los convenios o contratos suscritos, verificar si Colciencias ha cedido el control de los recursos y la universidad al disponer de los mismos para el cumplimiento de su objeto social puede reconocer un ingreso, en caso contrario, al no ejercer control sobre los recursos, registrará un pasivo en la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con las cuentas de orden, el Procedimiento de recursos entregados en administración señala que la entidad que recibe los recursos reconoce adicionalmente de la cuenta de pasivo, un débito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, la cual disminuirá con la ejecución del convenio o proyecto.

### Pregunta 2.

En relación con la depreciación de bienes de Propiedad, planta y equipo pregunta: ¿cuál es el procedimiento a aplicar cuando se reciben los bienes en bodega y cuando estando en servicio se reingresan a bodega?

De acuerdo con la Norma sobre Propiedad, planta y equipo, la depreciación iniciará cuando los bienes estén disponibles para su uso. En tal sentido los bienes en bodega pueden corresponder a los recién adquiridos que necesitan para su operación adecuaciones o montajes especiales, en este caso la depreciación se calculará una vez estén listos para su uso.

Por su parte, los bienes adquiridos que no requieran acondicionamiento alguno, son objeto de cálculo de depreciación desde su ingreso a la contabilidad, en concordancia con la Norma de Propiedad, planta y equipo en donde indica que la depreciación para aquellos activos que estén sin utilizar no cesará, este mismo tratamiento se aplicará a los activos que sin haberse dado de baja se retiran del uso y reingresan a bodega o cuando son objeto de reparación y mantenimiento.

### Pregunta 3.

Del procedimiento de Regalías, Resolución N° 470 de 2016, la Universidad debe aplicar el numeral 10.2 para registrar los recursos recibidos por este concepto? o continúa utilizando la cuenta de Recursos recibidos en administración.

El Procedimiento de regalías vigente dispone según el origen de los recursos y el beneficiario del producto del proyecto la forma de registro. En este sentido cuando la entidad territorial beneficiaria de la regalía entrega a una ejecutora los recursos para un proyecto en donde el beneficiario del producto de proyecto es la ejecutora, aplicará el numeral 10.2 citado en su comunicación, esto es reconoce un ingreso por los recursos recibidos.

Cuando se entregan los recursos a la ejecutora y el ente territorial no indica la entidad beneficiaria del proyecto, la ejecutora los reconocerá en la contabilidad como Recursos recibidos en administración.

Según lo anotado, corresponde a la Universidad, en los términos de los contratos o convenios, verificar el carácter de los recursos recibidos para su reconocimiento como Ingreso o como pasivo, en concordancia con los lineamientos anteriormente expuestos.

### Pregunta 4.

En relación con la Resolución N° 319 de 2019 que modificó la Norma de Beneficios posempleo pregunta:

2. A que se refiere la Norma cuando indica que la entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto asociado.

Esta expresión contenida del párrafo 12 de la Norma, hace referencia a que en el momento de reconocer la obligación pensional, la Entidad deberá registrar un gasto o costo contra el

respectivo pasivo por beneficios posempleo, cuando se trate de aquellas entidades que, en aplicación del principio de devengo, actualmente reconocen el beneficio pensional que se pagará a futuro al personal activo.

3. Con respecto a los numerales 37 a 42, se refiere a los cálculos que realiza el Actuario que contrata la Universidad y a la Inversión o Reserva para cubrir el pasivo pensional?

Los párrafos 37 a 42 de la Resolución N° 319 de 2019, quedaron incorporados en el Anexo de la Resolución N° 425 de 2019 en los párrafos 20 a 25 de la Norma de Beneficios posempleo, los cuales hacen referencia a la medición del pasivo por beneficios posempleo mediante la realización de cálculos actuariales por las obligaciones pensionales de extrabajadores los cuales al actualizarse presentan variaciones que se registran en la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

De igual manera, la Norma hace referencia a la medición de los activos que deben clasificarse como Plan de activos para beneficios posempleo y sus variaciones se reconocen en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

4. En el numeral 35 señala la Norma que, “las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial”, comparado el contenido con la Norma anterior: a) Ya no se realizarán actualizaciones financieras en los años en los que no se realice la evaluación actuarial y b) El cálculo que se tiene, realizado por un actuario experto, en los años que no se actualiza el cálculo actuarial, se afecta con las novedades que se presenten, es decir por los nuevos pensionados, y con los pensionados fallecidos?

De acuerdo con el numeral 18 de la Norma de Beneficios posempleo, el cálculo actuarial se actualiza con una frecuencia máxima de tres años, y las ganancias o pérdidas actuariales que se generen procederán de los ajustes originados en nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales. Cuando se presenten modificaciones de la información base para la realización del cálculo actuarial y la entidad dispone de un nuevo valor del cálculo antes de los tres años a que se refiere la Norma, es viable realizar los ajustes correspondientes.

De otra parte, la nueva norma no dispone que deban realizarse actualizaciones financieras. Sólo proceden las actualizaciones del cálculo actuarial cuando se trata de entidades que deben reconocer obligaciones pensionales de extrabajadores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019921 DEL 06-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos firmados por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM

Doctora  
SANDRA MILENA SANJUAN ACERO  
Coordinadora grupo de contabilidad  
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017102, del 08 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los recursos recibidos para la ejecución de los convenios interadministrativos firmados por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM, en los siguientes términos:

“El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM, en el desarrollo de su cometido estatal, en cumplimiento de su misionalidad y con el propósito de apoyar a otras entidades gubernamentales con la información científica y técnica que las mismas requieren para el desarrollo de sus funciones, firma convenios para aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros, en donde las diferentes entidades giran los recursos al instituto para que este los administre, realizando las contrataciones y pagos necesarios con el fin de obtener y emitir la información que dichas entidades requieren y al final de cada convenio, el Ideam debe reintegrar el dinero que no se utilizó a la entidad con la que firmó el convenio interadministrativo.

Durante el tiempo de ejecución del convenio el Instituto debe llevar un control financiero de los ingresos y egresos por concepto de dicho convenio, los cuales actualmente los lleva el grupo de tesorería quien es el responsable de imputar los ingresos y realizar los pagos y mensualmente remite dicha información al grupo de contabilidad quien hace los respectivos ajustes y refleja dicha información en la cuenta contable 290102001 Anticipos sobre convenios y acuerdos, discriminados por cada tercero, el saldo de cada tercero se

encuentra conciliado con el grupo de tesorería y está identificado al convenio que corresponde.

El supervisor de cada convenio debe informar a la entidad con la que se firmó el mismo la relación de los ingresos y gastos realizados en el marco del convenio y esta última también realiza los respectivos ajustes en su contabilidad con el propósito que al final del ejercicio contable de cada periodo se vea reflejado el saldo en su contabilidad en la cuenta del activo en donde registro la salida inicial del dinero como un anticipo entregado al Ideam.

Así las cosas, el problema que estamos en estos momentos experimentando es la conciliación de las cuentas reciprocas del balance general de la nación, toda vez que la cuenta que estamos utilizando en el Ideam 290102001 Anticipos sobre convenios y acuerdos, no tiene la correlación con las cuentas que están utilizando las otras entidades y en el informe de operaciones reciprocas estamos teniendo saldos por conciliar.

Un ejemplo claro de esta situación es la reciprocidad con el Fondo Nacional Ambiental y/o Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA, con quienes se firmó el convenio 253 de 2019, cuyo objeto principal es "Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros para cooperar en el fortalecimiento del seguimiento a proyectos competencia de la ANLA y de la obtención de información básica sobre calidad y cantidad del recurso hídrico, mediante la ejecución de monitoreos de calidad ambiental en zonas con concentración de proyectos objeto de licenciamiento ambiental", cuya contabilización de los recursos se da de la siguiente manera:

FONAM / ANLA		IDEAM	
1.9.06.01	ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS	2.9.01.02	ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS

Y aunque ambas cuentas tienen el mismo nombre no son reciprocas, por lo que está presentando diferencias en el comento de la consolidación del balance general de la nación generando reportes tanto al IDEAM como al FONAM/ANLA.

Lo mismo sucede con la reciprocidad con el IDIGER, con quienes se firmó el convenio 225-2019 IDIGER / 188-2019 IDEAM, cuyo objeto principal es "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para optimizar el monitoreo y la generación de los pronósticos hidrometeorológicos que hacen parte del sistema de alerta de Bogotá" y cuya contabilización de los recursos se da de la siguiente manera:

FONAM / ANLA		IDEAM	
1.9.08.01	RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	2.9.01.02	ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS

En este caso las cuentas son diferentes y tampoco son recíprocas.

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente y con el propósito de revelar la información contable de manera acertada y tener una buena reciprocidad de la información contable con las demás entidades, me permito solicitarles un concepto técnico sobre la cuenta contable que se debe manejar para reflejar dicha información tanto por parte del IDEAM que es quien recibe esos recursos como por parte de las otras entidades quienes entregan el dinero, para lo anterior me permito anexar los convenios 253 de 2019 ( FONAM-IDEAM ) y 188 de 2019 ( IDIGER-IDEAM).”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El convenio interadministrativo entre el Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-IDIGER y el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios ambientales-IDEAM, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA OPTIMIZAR EL MONITOREO Y LA GENERACIÓN DE LOS PRONÓSTICOS HIDROMETEOROLÓGICOS QUE HACEN PARTE DEL SISTEMA DE ALERTA DE BOGOTÁ.

CLÁUSULA SEGUNDA -ACTIVIDADES A DESARROLLAR:

1. Monitorear continuamente las condiciones hidrometeorológicas, con el fin de generar información relevante para la generación de los pronósticos hidrometeorológicos que sirvan de insumo para la generación de reportes sobre condiciones de riesgo con base en amenazas de origen hidrometeorológico que se presentan en el Distrito Capital.
2. Establecer acciones conjuntas que conlleven a un mayor conocimiento del comportamiento de los ríos, movimientos en masa detonados por lluvia, crecientes súbitas entre otros, para fortalecer el sistema de alerta de Bogotá.
3. Monitorear los eventos extremos como lluvias fuertes, tormentas eléctricas, granizadas, vientos fuertes que sirvan de insumos para la emisión de las alertas por inundaciones, crecientes súbitas y deslizamiento de tierra.
4. Validar el desempeño del Modelo numérico del tiempo WRF implementado para Bogotá como parte de los modelos de pronósticos utilizados por IDEAM para optimizar los pronósticos meteorológicos.
5. Validar los pronósticos diarios emitidos como parte del Sistema de Alerta de Bogotá.

6. Incorporar la información validada y verificada que genera las diferentes redes de información disponibles para la elaboración de productos gráficos como insumos de análisis para los informes diarios y semanales del comportamiento del Tiempo para Bogotá.
7. Realizar trabajos conjuntos para la obtención de productos y aplicaciones que se pueden generar con la operación del radar y de disdrómetros para que sean incorporados al monitoreo de las condiciones hidrometeorológicas para Bogotá, de conformidad a la disponibilidad de la información.
8. Realizar trabajos conjuntos para una mejora en la visualización de los productos y que faciliten la consulta.
9. Suministrar la información de que dispongan las partes y que se requiera para el cumplimiento del objeto del presente convenio.
10. Compartir entre las dos entidades, los conocimientos adquiridos en los temas relacionados con el objeto de este convenio a fin de fortalecerse mutuamente. (...)

CLÁUSULA SEXTA-TÉRMINO DE EJECUCIÓN. El Convenio tendrá como plazo de ejecución hasta el 31 de diciembre de 2019, contados a partir de la suscripción del convenio. El cual podrá dar por terminado por mutuo acuerdo de las partes.

CLÁUSULA SÉPTIMA-APORTES DE LAS PARTES AL CONVENIO. El valor del presente convenio es de OCHOCIENTOS MILLONES CUARENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS CIENTO Y CUATRO PESOS M/CTE \$800,049,454.00) suma que las entidades aportarán así:

a. Por parte del IDIGER:

Un aporte total de QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO PESOS MCTE (\$594,265,788.00) discriminados así:

I. APORTES PECUNIARIOS

Un aporte de QUINIENTOS TREINTA Y CINCO MIL MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO PESOS M/CTE (\$535,665,788.00) para lo cual cuenta con la Disponibilidad Presupuestales No. 1713, 1714, 1715, 1716 del 27/03/2019, bajo el código 3-1-10-103-203-18 del concepto denominado “Fortalecer el conocimiento del riesgo de desastre y del cambio climático y sus efectos”, recursos FONDIGER.

II. APORTES DE BIENES Y SERVICIOS:

Un aporte representado en bienes y servicios, que ascienden a la suma de CIENCUENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$58,600,000.00).

b. Por parte del IDEAM:

El aporte será en bienes y servicios y asciende a la suma de DOSCIENTOS CINCO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA TRES MIL SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$205,783,666.00).

#### CLÁUSULA OCTAVA-CONSIGNACIÓN DE LOS APORTES DEL CONVENIO.

a. Por aporte del IDIGER:

##### I. APORTES PECUNIARIOS

Un total de CIENTO CINCUENTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y TRE MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE PESOS M/CTE (\$157,333,187.00), que serán transferidos al IDEAM de la siguiente forma:

- UN PRIMER APORTE, correspondiente al 40% por un valor de SESENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$62,933,275.00) el cual se efectuará a la aprobación por parte del supervisor del personal propuesto, del cronograma y del plan de trabajo.
- UN SEGUNDO APORTE correspondiente al 40% por un valor SESENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$62,933,275.00) a los cuatro meses de haberse iniciado el Convenio con la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo.
- UN TERCER APORTE correspondiente al 20% por un valor de TREINTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS M/CTE (\$31,466,637.00) a los siete meses de haberse iniciado el Convenio, con la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo. (...)

PARÁGRAFO 1: Un total de TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y DOS MIL SEISCIENTOS UN PESOS M/CTE (\$378,332,601) que serán aportados al convenio, sin embargo, la ejecución de estos recursos se hará desde el IDIGER (...)"

Por su parte, el convenio interadministrativo No. 863 de 2019, celebrado entre el Fondo Nacional Ambiental-FONAM / Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA y el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios ambientales-IDEAM, señala:

"CLÁUSULAS: PRIMERA. OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros para cooperar en el fortalecimiento del seguimiento a proyectos competencia de la ANLA y de la



obtención de información básica sobre calidad y cantidad de recurso hídrico, mediante la ejecución de monitoreos de calidad ambiental en zonas con concentración de proyectos objeto de licenciamiento ambiental.

#### SEGUNDA. COMPROMISOS DEL INSTITUTO DE HIDROLOGÍA, METEOROLOGÍA Y ESTUDIOS AMBIENTALES-IDEAM:

1. GENERALES: 1. Llevar contabilidad y control presupuestal para los recursos provenientes de las partes, con el objeto de acreditar con los respectivos soportes contables, los gastos efectuados para cumplir con los objetivos del presente convenio con cargo a los aportes de la ANLA y de IDEAM. 2. Hacer uso de los formatos establecidos en el Sistema de Gestión de Calidad del IDEAM, ejecutar sus procedimientos y efectuar los registros, según corresponda al objeto del convenio. 3. Cumplir con los plazos establecidos para la entrega de los informes de monitoreo a su cargo, de conformidad con el programa de monitoreo aprobado por el supervisor. 4. Atender oportunamente los requerimientos que durante la ejecución del convenio se concreten con la ANLA. 5. Responder por la calidad de los informes y demás documentos que deba preparar durante la ejecución del convenio. 6. Salvaguardar la información confidencial que obtenga o conozca en el desarrollo de sus actividades, salvo requerimiento expreso de autoridad competente. 7. Reportar al supervisor del convenio por ANLA, de manera inmediata, cualquier novedad o anomalía que pueda afectar la ejecución del convenio. 8. Cumplir y encontrarse a paz y salvo con el pago de los aportes de sus empleados a los sistemas de salud, riesgos profesionales, pensiones y aportes a Caja de Compensación Familiar, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y al Servicio Nacional de Aprendizaje, cuando a ello haya lugar, lo cual debe ser certificado por el Revisor Fiscal o el Representante Legal, de conformidad con lo establecido en la normatividad vigente en la materia. 9. Contar con los elementos de protección personal necesarios para ejecutar la actividad contratada, para lo cual asumirá su costo. 10. Concurrir con la ANLA a la liquidación formal del convenio. 11. Las demás que se deriven de la naturaleza del convenio y que garanticen su cabal y oportuna ejecución. 12. En la etapa de liquidación, presentar un informe de gestión y financiero final, en el que se evidencie el porcentaje de ejecución presupuestal del convenio y se identifique si hay lugar o no a la devolución de saldos. 13. Reintegrar los recursos que no sean ejecutados en el marco del convenio junto con los rendimientos en caso que se hayan generado en poder del IDEAM, si hubiera lugar a la devolución, la cuenta donde se realizará el reintegro de los recursos será la indicada al respecto por el Grupo u oficina financiera y/o de presupuesto de cada una de las entidades. 14. Las demás que se deriven de la naturaleza del convenio y que garanticen su cabal y oportuna ejecución. (...)

SÉPTIMA. VALOR DEL CONVENIO. El valor del convenio será por la suma de MIL CIENTO SESENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS SETENTA Y

NUEVE PESOS (\$1.169.772.279) incluidos los impuestos a que haya lugar, los cuales serán aportados por las partes, así: El FONAM/ANLA aportará la suma de QUINIENTOS CUARENTA MILLONES SETECIENTOS OCHENTA MIL CINCUENTA Y CINCO PESOS (\$540.780.055) MCTE en dinero, según certificado de disponibilidad presupuestal No. 11819 expedido el 2/03/2019, por el Grupo de Finanzas y Presupuesto. El IDEAM aportará la suma de SEISCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS VEINTICUATRO PESOS (\$628.992.224) en especie, representados en personal, bienes recursos administrativos, de conformidad con la comunicación enviada por el IDEAM de radicación 2019045612-1-000 del 09/04/2019 (20193010000151 del 09/04/2019 numeración IDEAM) y descritos en el Anexo 2.

OCTAVA. FORMA DE PAGO: Los recursos aportados por el FONAM/ANLA serán desembolsados al IDEAM así: UN PRIMER DESEMBOLSO, equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del total de los recursos aportados por la ANLA; a la entrega de la propuesta de programas de monitoreo convenidos entre supervisores para la realización de cuatro (4) campañas. UN SEGUNDO DESEMBOLSO, equivalente al cincuenta por ciento (50%) del total de los recursos aportados por la ANLA, a la entrega de 1) los programas de monitoreo convenidos entre supervisores para la realización de cuatro (4) campañas, y, 2) los informes con los resultados de muestreo y del análisis de laboratorio de la primera y la segunda campaña. UN TERCER DESEMBOLSO, equivalente al quince por ciento (15%) del total de los recursos aportados por la ANLA, a la entrega de 1) informes con los resultados del muestreo y del análisis de laboratorio de la tercera y cuarta campaña.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, entre otros, el siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Sobre los anticipos, el párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración. (...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto

del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros. (...)

**2901-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

**CONCLUSIONES**

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar las condiciones pactadas, esto es modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Cuando el contenido de dichos aspectos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entidad que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entidad que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica y de ser el caso aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

De los actos jurídicos firmados por las entidades se pueden identificar las siguientes situaciones:

-Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

-Entrega de recursos donde la entidad receptora desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

-Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

-Cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

#### a. Reconocimiento contable de los recursos recibidos en administración

Del convenio interadministrativo entre el IDIGER y el IDEAM se desprende que las entidades buscan aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros en procura de un objetivo común y en busca de ello, el IDIGER realiza aportes pecuniarios y representados en bienes y servicios, y el IDEAM realiza aportes representados en bienes y servicios, sin que ninguna entidad actúe como contratista, prestadora de servicios, o en calidad similar, sino que ambas actúan como colaboradoras.

Por lo anterior, puede deducirse, respecto a la naturaleza de la entrega o recepción de los aportes, que IDIGER los entrega en administración y el IDEAM los recibe a este título. En atención a esto, ambas entidades deberán realizar el tratamiento contable del convenio en dicho sentido.

Por su parte, del convenio entre el FONAM/ANLA y el IDEAM se puede inferir que las partes tienen un fin o interés en común que buscan satisfacer con la ejecución de las actividades pactadas, para ello cada una realiza aportes para cubrir los gastos que se generen. El IDEAM es la encargada de manejar los recursos y realizar las actividades pactadas, sin que el ANLA pierda la titularidad ni el control sobre los recursos, aunado a esto, de existir remanentes deberán ser reintegrados junto a los rendimientos financieros que se hayan generado. De esta manera, el IDEAM deberá reconocer los recursos como recursos recibidos en administración.

Los recursos entregados y recibidos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los reciba los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado. En este sentido, la parte que entrega los recursos sigue ostentando la titularidad jurídica de los mismos, por lo tanto, dicha entrega se hace a título de administración sin que medie un contrato de fiducia, y por ende, no hay transferencia de dominio de dichos recursos. Además, respecto a la entrega de recursos en administración, no se configura una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, no existe un pago y tampoco una transferencia o donación.

Ahora bien, ello no impide que en algunos instrumentos jurídicos la contratante estipule que una suma fija o una porción de los recursos se entreguen a título de pago por la administración o gestión realizada. Esta porción o suma fija se constituye como un ingreso para la parte que administra, por ser un incremento de los beneficios económicos representado en un incremento en el valor de los activos.

En caso de que lo que está estipulado en el referido convenio no obedezca a la esencia económica del acuerdo, sea porque cada parte analice su rol en el convenio de una forma diferente, esto es, alguna entienda que recibe o entrega los recursos como contraprestación por los servicios prestados, transferencia o donación, u otro, de consuno deberán definir dicha situación, y si es del caso, modificar el acto jurídico celebrado.

Cuando la entidad ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración, al recibir los recursos, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Del otro lado, la entidad que entrega los recursos debe registrar tal hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el informe de la ejecución de los recursos, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

Cuando se generen rendimientos financieros asociados a los recursos recibidos en administración, la entidad administradora debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad titular de los recursos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

b. Uso de la subcuenta contable 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

Respecto al anticipo, estipulado en el estatuto de la contratación pública, corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente. Por el contrario, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

En este sentido, la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado anticipos.

En ninguno de los contratos adjuntos a la consulta se observa que las partes hayan pactado la entrega de anticipos, por lo cual, no es pertinente que el IDEAM realice el reconocimiento de los recursos recibidos de IDIGER y del FONAM/ANLA en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

\*\*\*



Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300002761 del 12-02-2020  
20202300013921 del 09-03-2020  
20202300017121 del 18-03-2020  
20202000017521 del 26-03-2020  
20202000017751 del 30-03-2020  
20202000017771 del 30-03-2020  
20202000019121 del 21-04-2020  
20202000019601 del 27-04-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000020511 del 19-05-2020  
20202000022151 del 10-06-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000026121 del 25-06-2020  
20202000038671 del 27-07-2020  
20202000041091 del 06-08-2020  
20202000041421 del 10-08-2020  
20202000043451 del 14-08-2020  
20202000044791 del 19-08-2020  
20202000046081 del 24-08-2020  
20202000055201 del 01-10-2020  
20202000055521 del 15-10-2020  
20202000055651 del 23-10-2020  
20202000055661 del 23-10-2020  
20201100066001 del 16-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO****CONCEPTO No. 2020200000591 DEL 15-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Entidades del Gobierno Ingresos Fiscales Otros Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor  
CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA  
Coordinador Gestión Financiera  
Superintendencia de Subsidio Familiar  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550004364-2 del 17 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita alcance a los conceptos 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019 y 2019200002596-1 del 17 de junio de 2019 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, una vez aplicado dicho concepto, y con base en las conclusiones de la mesa de trabajo del 29 de julio de 2019, se plantean las siguientes inquietudes:

“1. En el concepto N° 20192000002861 de 05 de febrero de 2019 la Contaduría General de la Nación definió: “La entidad se encuentra aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, desde el 01 de enero de 2018, en cumplimiento de la normativa expedida por la CGN. Por tanto, como el primer periodo de aplicación corresponde al lapso entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2018, al cierre del periodo contable de 2018, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no debe presentar saldos por periodos anteriores, toda vez que no hay un periodo anterior”. (Subrayado fuera de texto)

La Superintendencia del Subsidio Familiar a 31 de diciembre de 2018 realizó registros en las subcuentas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; dentro de estos ajustes realizó el reconocimiento de las devoluciones de los excedentes de las contribuciones de los recursos no ejecutados por la Superintendencia desde la vigencia 2015 al 2017 por valor total de \$21.198.408.603,32, aplicando el concepto N°20192000001321 de 17 de enero 2019.

Considerando lo anterior, ¿El registro realizado por la Superintendencia en la cuenta 3109 fue errado y se debe revertir o reclasificar?, de ser afirmativa la respuesta ¿a qué cuentas contables se debería realizar el ajuste en esta vigencia?

2. Como se puede evidenciar en los registros contables realizados y detallados anteriormente por cada vigencia desde el año 2012 al 2017, en algunos casos el resultado del ejercicio fue cancelado por comprobante manual y no cerraron bajo el “Proceso Especial, Cierre y Apertura Contable” del SIF Nación automático en cada vigencia. Es decir, contra la cuenta “590501 Cierre de ingresos, gastos y costos” y así mismo estos valores no cargaron al Patrimonio “Capital Fiscal”.

¿Cómo se puede cargar o recuperar los valores no registrados por cierre de Ingresos al Patrimonio de la entidad de las vigencias anteriores y cancelados por comprobantes manuales?, de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo serían los registros contables que debe realizar la entidad?, de ser negativa la respuesta ¿Qué proceso contable debería realizar la entidad para este caso en particular?

3. Al no tener reconocido en el Patrimonio “Capital Fiscal” los valores correspondientes a las devoluciones de años anteriores y al realizar el registro contable indicado en el concepto N° 20192000001321 de 17 de enero 2019, se generó que el Patrimonio de la entidad quedara con naturaleza contraria.

¿Considerando la premisa anterior, el ajuste indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto en mención se podría realizar contra otra cuenta, para así no generar un Patrimonio negativo para la entidad? de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo serían los registros contables que debería realizar la entidad?

De mantenerse lo definido en el concepto N° 20192000001321 de 17 de enero 2019:

¿A medida que la Superintendencia realice la devolución de los excedentes de las contribuciones de años anteriores correspondientes a las vigencias 2015 al 2017, puede ir revertiendo el registro realizado en la cuenta “3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”, y así, ¿evitar que el Patrimonio de la entidad presente saldo negativo? De ser afirmativa la respuesta ¿cómo sería el registro contable a realizar?

4. Al cierre de la vigencia 2019 la Superintendencia del Subsidio Familiar ha realizado la totalidad de las devoluciones pendientes correspondientes a las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018, al revisar el registro contable realizado por el SIIF Nación de forma automática se evidencia que el sistema tomó para la devolución de del año 2015 la cuenta “4195DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)” y para las siguientes devoluciones de las vigencias 2016, 2017 y 2018 la cuenta “5893 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES”.

¿La Superintendencia debe realizar reclasificación de alguno de los registros automáticos realizados por el sistema SIIF Nación para las devoluciones de las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018? De ser afirmativa la respuesta ¿Qué registro contable debe realizar la entidad?

5. Al finalizar cada vigencia fiscal y una vez realizada la constitución de las cuentas por pagar y las reservas presupuestales, la Superintendencia puede determinar el valor de la devolución de los recursos no ejecutados de las contribuciones para la misma vigencia.

¿Este reconocimiento se puede realizar bajo comprobante manual contable, o se debe realizar por el procedimiento indicado en la guía “PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR DEVOLUCIONES DE INGRESOS” VERSIÓN 1?

¿El reconocimiento contable de la devolución al finalizar cada vigencia fiscal, se debe registrar en la contabilidad de la entidad antes del cierre de los Estados Financieros de la Superintendencia a 31 diciembre, o se puede realizar posteriormente?

6. Considerando la descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual define:

“Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

##### ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable”.

Ahora bien, según lo definido por la Contaduría General de la Nación en el concepto N°20192000002861 del 05 de febrero de 2019 en el cual indican: “Ahora bien, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con la dinámica, presenta los saldos acumulados por resultados de ejercicios anteriores, que podrá ser acreditado o debitado al final del periodo contable con la reclasificación del saldo de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO que trae de un periodo contable anterior, para así reflejar el resultado del ejercicio del periodo contable actual. Además, podrá debitarse o acreditarse con los ajustes a que haya lugar por la corrección de un error de un periodo contable anterior o por el cambio de una política contable”. (Subrayado y negrita fuera de texto).

Por lo anterior, esta Superintendencia entiende que pueden realizar movimientos débitos y créditos en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero a su vez esta cuenta se encuentra dividida en dos subcuentas así:

- 310901 UTILIDAD O EXCEDENTES ACUMULADOS (CR)
- 310902 PÉRDIDAS O DÉFICITS ACUMULADOS (DB)

¿Para realizar ajustes en las subcuentas de la cuenta “3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”, se debe tener en cuenta el resultado del ejercicio del año inmediatamente anterior?, para así aumentar o disminuir la utilidad o la pérdida de la vigencia anterior o ¿los ajustes se realizan de acuerdo a la naturaleza de las subcuentas, es decir 310901 (CR) si es registro es al crédito o 310902 (DB) si es registro a realizarse afecta el débito, sin importar el resultado del ejercicio del año anterior?

¿La entidad contable pública puede realizar registros en las subcuentas de la cuenta “3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” en la misma vigencia, es decir afectar en el mismo año la subcuenta “310901 UTILIDAD O EXCEDENTES ACUMULADOS (CR)” y a la subcuenta “310902 PÉRDIDAS O DÉFICITS ACUMULADOS (DB)” respectivamente?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el principio de devengo implica que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo”.

De igual forma, según lo relacionado con el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, para el reconocimiento de pasivos se establece:

### “6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

“(…)

22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

Las descripciones y dinámicas de las cuentas incorporadas en dicho catálogo establecen:

#### “3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por uno cambio de política contable
- 4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

(...)

#### 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)

## DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de las devoluciones y descuentos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

(...)

## 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor causado por concepto de devoluciones y descuentos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la CGN emitió el concepto N° 20192000002861 de 05 de febrero de 2019 como respuesta a la consulta realizada por el Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA sobre el tratamiento contable de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES en el cual concluyó:

“La entidad se encuentra aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N 533 de 2015 y sus modificaciones, desde el 01 de enero de 2018, en cumplimiento de la normativa expedida por la CGN. Por tanto, como el primer periodo de aplicación corresponde al lapso entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2018, al cierre



del periodo contable de 2018, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no debe presentar saldos por periodos anteriores, toda vez que no hay un periodo anterior.

Los saldos a 31 de diciembre de 2017 debieron ser debidamente depurados, ajustados y reclasificados de acuerdo a los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y al Instructivo N 002 de 2015, para así partir de unos saldos iniciales a 01 de enero de 2018 conforme a las nuevas normas contables.

Ahora bien, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo a la dinámica, presenta los saldos acumulados por resultados de ejercicios anteriores, que podrá ser acreditado o debitado al final del periodo contable con la reclasificación del saldo de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO que trae de un periodo contable anterior, para así reflejar el resultado del ejercicio del periodo contable actual. Además, podrá debitarse o acreditarse con los ajustes a que haya lugar por la corrección de un error de un periodo contable anterior o por el cambio de una política contable” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

“1. ¿El registro realizado por la Superintendencia en la cuenta 3109 fue errado y se debe reversar o reclasificar?, de ser afirmativa la respuesta ¿a qué cuentas contables se debería realizar el ajuste en esta vigencia?”

Con base en el concepto N° 20192000002861 de 05 de febrero de 2019 emitido por la CGN como respuesta a la consulta realizada por el Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA sobre el tratamiento contable de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES, es importante resaltar que, las conclusiones señalan la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no debe presentar saldos por periodos anteriores toda vez que, según lo establecido en la Resolución 533 y sus modificaciones, el primer periodo de aplicación corresponde al lapso entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2018, al cierre del periodo contable de 2018.

No obstante, en los siguientes párrafos de las conclusiones se indica que la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES podrá debitarse o acreditarse con los ajustes a que haya lugar por la corrección de un error de un periodo contable anterior o por el cambio de una política contable.

Por lo anterior, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES podrá presentar saldos a 31 de diciembre de 2018, siempre que correspondan a ajustes realizados por la corrección de errores o cambios en las políticas contables.

Como puede observarse, se debe hacer una interpretación integral del concepto N° 20192000002861 de 05 de febrero de 2019 emitido al INVIMA, antes que tomar apartes que pueden conducir a una errónea comprensión del pronunciamiento emitido en ese entonces.

“2. ¿Cómo se puede cargar o recuperar los valores no registrados por cierre de Ingresos al Patrimonio de la entidad de las vigencias anteriores y cancelados por comprobantes manuales?, de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo serían los registros contables que debe realizar la entidad?, de ser negativa la respuesta ¿Qué proceso contable debería realizar la entidad para este caso en particular?

3. Al no tener reconocido en el Patrimonio “Capital Fiscal” los valores correspondientes a las devoluciones de años anteriores y al realizar el registro contable indicado en el concepto N°20192000001321 de 17 de enero 2019, se generó que el Patrimonio de la entidad quedara con naturaleza contraria.

¿Considerando la premisa anterior, el ajuste indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto en mención se podría realizar contra otra cuenta, para así no generar un Patrimonio negativo para la entidad? de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo serían los registros contables que debería realizar la entidad?

De mantenerse lo definido en el concepto N° 20192000001321 de 17 de enero 2019:

¿A medida que la Superintendencia realice la devolución de los excedentes de las contribuciones de años anteriores correspondientes a las vigencias 2015 al 2017, puede ir reversando el registro realizado en la cuenta “3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”, y así, ¿evitar que el Patrimonio de la entidad presente saldo negativo? De ser afirmativa la respuesta ¿cómo sería el registro contable a realizar?”

En lo relacionado con los registros realizados entre 2012 y 2015, en los cuales se realizó la devolución de los recursos no ejecutados de las vigencias 2003 a 2013, se debe tener en cuenta que, según lo planteado en la consulta realizada por la Superintendencia con número de radicado en la CGN 20108550005139-2 del 28 de diciembre de 2018 (2-2018-227391 según oficio de salida en la Superintendencia), los saldos pendientes por registrar en la información financiera y que se encontraban registrados en cuentas de orden, corresponden a los recursos no ejecutados en las vigencias 2014, 2015, 2016 y 2017.

En ese sentido, corresponde a la Superintendencia definir cuál es el valor real de las obligaciones pendientes por registrar en la información financiera, de tal forma que sobre dicho monto se dé aplicación a lo establecido en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, y se apliquen los procedimientos contables definidos en los conceptos 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019 y 2019200002596-1 del 17 de junio de 2019.

Una vez determinado el saldo de las obligaciones pendientes por registrar, se ajustará el valor reconocido en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si a ello hubiere lugar. Adicionalmente, es preciso resaltar que el saldo de esta cuenta sólo podrá afectarse de acuerdo con lo establecido en la dinámica señalada en el Catálogo General de Cuentas incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones.

Es pertinente precisar que el impacto negativo en el patrimonio de la Entidad no acaece por la emisión del concepto, sino que tiene su origen en los errores de procedimiento contable que ha venido aplicando la Superintendencia. Igualmente, no se puede formular un procedimiento contable por razones de conveniencia o inconveniencia, en este caso para evitar el incremento negativo del patrimonio, sino que debe observarse en rigor el contexto normativo contenido en el RCP-Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

“4. Al cierre de la vigencia 2019 la Superintendencia del Subsidio Familiar ha realizado la totalidad de las devoluciones pendientes correspondientes a las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018, al revisar el registro contable realizado por el SIIF Nación de forma automática se evidencia que el sistema tomó para la devolución de del (Sic) año 2015 la cuenta “4195 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)” y para las siguientes devoluciones de las vigencias 2016, 2017 y 2018 la cuenta “5893 DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES”.

¿La Superintendencia debe realizar reclasificación de alguno de los registros automáticos realizados por el sistema SIIF Nación para las devoluciones de las vigencias 2015, 2016, 2017 y 2018? De ser afirmativa la respuesta ¿Qué registro contable debe realizar la entidad?”

Tal y como se estableció en el concepto 2019200002596-1 del 17 de junio de 2019, la Superintendencia deberá realizar las correcciones pertinentes sobre los registros contables automáticos del sistema, reversando los saldos de las subcuentas que correspondan de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES o las subcuentas que correspondan de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), según sea el caso, con base en los criterios definidos en el concepto 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019.

Al respecto se insta a la Superintendencia para que de aplicación a los procedimientos que se le formulan por vía de la doctrina contable, pues no es sano que por apartarse de los lineamientos señalados, deba abocarse a un proceso permanente tendiente a corregir los yerros en que incurran.

“5. Al finalizar cada vigencia fiscal y una vez realizada la constitución de las cuentas por pagar y las reservas presupuestales, la Superintendencia puede determinar el valor de la devolución de los recursos no ejecutados de las contribuciones para la misma vigencia.

¿Este reconocimiento se puede realizar bajo comprobante manual contable, o se debe realizar por el procedimiento indicado en la guía “PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR DEVOLUCIONES DE INGRESOS” VERSIÓN 1?

¿El reconocimiento contable de la devolución al finalizar cada vigencia fiscal, se debe registrar en la contabilidad de la entidad antes del cierre de los Estados Financieros de la Superintendencia a 31 diciembre, o se puede realizar posteriormente?”

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo relacionado con el reconocimiento de pasivos, se establece que se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

De igual forma, con base en el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Por lo anterior, el registro de las obligaciones por concepto de devoluciones de recursos no ejecutados se realizará una vez se cumplan los criterios de reconocimiento como pasivo, es decir, en el momento en el que exista la certeza de la salida de los recursos y su medición sea fiable. Adicionalmente para efectos del registro la entidad observará lo establecido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

“6. Considerando la descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (...) según lo definido por la Contaduría General de la Nación en el concepto N°20192000002861 del 05 de febrero de 2019 (...) ¿Para realizar ajustes en las

subcuentas de la cuenta “3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”, se debe tener en cuenta el resultado del ejercicio del año inmediatamente anterior?, para así aumentar o disminuir la utilidad o la pérdida de la vigencia anterior o ¿los ajustes se realizan de acuerdo a la naturaleza de las subcuentas, es decir 310901 (CR) si es registro es al crédito o 310902 (DB) si es registro a realizarse afecta el débito, sin importar el resultado del ejercicio del año anterior?

¿La entidad contable pública puede realizar registros en las subcuentas de la cuenta “¿3109 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” en la misma vigencia, es decir afectar en el mismo año la subcuenta “310901 UTILIDAD O EXCEDENTES ACUMULADOS (CR)” y a la subcuenta “310902 PÉRDIDAS O DÉFICITS ACUMULADOS (DB)” respectivamente?”

De acuerdo con lo establecido en la descripción y las dinámicas de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, esta representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de absorción, por lo tanto, es posible la utilización simultánea de las subcuentas 310901-Utilidades o excedentes acumulados y 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción o distribución.

En ese sentido, para efectos de realizar los ajustes derivados de la corrección de errores, la Superintendencia por medio del máximo órgano social u competente, será quien defina si los errores serán acumulados o absorbidos en las diferentes subcuentas que componen el resultado de ejercicios anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017771 DEL 30-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades del gobierno Otros gastos Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los aportes efectuados por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital

Doctor  
 LUIS ALBERTO CLAVIJO CUINEME  
 Director (S)  
 Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital-AND  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500007752, del día 18 de febrero de 2020, mediante la cual solicita lo siguiente:

“En el marco del Decreto ley 393 de 1991 y la Ley 489 de 1998, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2257 de 2017, a través del cual autorizó al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MINTIC) y al Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP), para que concurrieran en la creación de una entidad descentralizada indirecta con el carácter de asociación civil, con participación pública y naturaleza privada, sin ánimo de lucro, dentro del marco de la Constitución Política y las normas de ciencia y tecnología, con la finalidad de articular los servicios ciudadanos digitales de que trata el título 17 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1078 de 2015, Decreto Único Reglamentario del sector TIC, así como desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación asociadas a la creación de un sistema de información pública y otras áreas soportadas en el aprovechamiento de la data pública.

Mediante documento privado, suscrito el 29 de diciembre de 2017, el MINTIC y el DAFP, constituyeron la CORPORACIÓN AGENCIA NACIONAL DE GOBIERNO DIGITAL como una entidad descentralizada indirecta, de participación pública y naturaleza privada, sin ánimo de lucro, con patrimonio propio, organizada bajo las leyes colombianas, dentro del marco

de la Constitución Política y las normas de ciencia y tecnología en especial del Decreto ley 393 de 1991 y regida por ellas, y por las regulaciones previstas para las corporaciones en el Código Civil y por estos Estatutos. (...)

En virtud de la expedición de la Resolución No. 000055 del 18 de enero de 2018 del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, el párrafo quinto de los considerandos prescribe:

“Que según lo dispuesto en el artículo 10 de sus estatutos, el patrimonio inicial de la CORPORACIÓN estará conformado por el aporte de CINCO MIL MILLONES DE PESOS M/CTE (\$5.000.000.000), que hará el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a través del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones” (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior:

a) La Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital, en su momento registró en su contabilidad dicho aporte inicial como patrimonio, afectando Bancos contra la subcuenta 310701-Cuotas o partes de interés social de la cuenta 3107-APORTES SOCIALES. ¿La entidad debió haber afectado este código contable del Patrimonio?

Posterior a este aporte inicial, y bajo el contexto de la Resolución No. 002025 del 28 de diciembre de 2018 expedida por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, menciona en el párrafo cuarto y doceavo de los considerandos:

Que el artículo décimo de los estatutos de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital establece que el Patrimonio de la Corporación estará conformado por “Los aportes en dinero, especie o industria que hagan los miembros durante la existencia de la CORPORACIÓN, así como que los mismos pueden ser en dinero, especie o industria”

“Que en sesión de junta directiva realizada el 21 de diciembre de 2018 se presentó y aprobó por mayoría el aporte por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Fondo TIC) por \$11.000.000.000, habilitado por lo señalado en el artículo 10 de los Estatutos de la Corporación”. (Subrayado fuera de texto)

b) La Agencia, registró este segundo “aporte” como patrimonio, afectando en su contabilidad la subcuenta 310701-Cuotas o partes de interés social de la cuenta 3107-APORTES SOCIALES. ¿La Corporación debió haber efectuado este registro contable? Lo anterior, dado que en el documento denominado “Justificación Aporte” aduce estos

recursos a líneas específicas de proyectos de inversión para la Corporación, razón por la cual se presumiría que los recursos fueron entregados bajo la figura de “condicionados”.

No obstante, en reunión con la Contadora del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, Dra. Constanza Castro Sánchez, informa que el aporte que ellos efectuaron a la Corporación y registraron en la contabilidad al cierre de la vigencia 2018, no fue reconocido como una transferencia condicionada, sino como un gasto en el periodo, donde afectaron la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por lo anterior, agradecemos precisar el debido tratamiento contable de estos dos aportes efectuados por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital, (...)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 6 del Capítulo III MIEMBROS, ADMISIÓN. DERECHOS Y OBLIGACIONES de los Estatutos de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital, disponen:

“ARTÍCULO 6. Miembros: Podrán ser miembros de La CORPORACIÓN todas las entidades públicas y privadas que libremente decidan asociarse para el logro del objeto que busco esta entidad, que asuman los compromisos señalados en los Estatutos y que sean admitidos por la Junta Directiva en los casos previstos. Los miembros de La CORPORACIÓN tendrán las siguientes categorías (Miembros):

Fundadores: Aquellas entidades públicas, que firmen el Acto de Constitución de La CORPORACION y hagan su aporte inicial, si es el caso, en los términos y condiciones que establezca en el acto de constitución, así como los miembros que sean admitidos por la Junta Directiva durante el primer (1) año de vida de La CORPORACIÓN y que también hayan hecho su aporte, en los casos en que se requiera (Miembros Fundadores). (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 10 y 11 del Capítulo IV PATRIMONIO de los Estatutos de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital, señala:



“ARTÍCULO 10. Conformación del Patrimonio. El patrimonio de lo CORPORACIÓN estará conformado por:

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, aportará a través del Fondo de Tecnologías de Ta Información y las Comunicaciones, la suma de (\$5.000.000.000) CINCO MIL MILLONES DE PESOS M/CTE, la cual para los efectos de este documento constituirá el patrimonio inicial de la CORPORACIÓN

Adicionalmente, el patrimonio podrá estar conformado por:

1. Los aportes en dinero, especie o industria que hagan los Miembros durante la existencia de la CORPORACIÓN.
2. Las cuotas que se hayan decretado para los Miembros Adherentes Privados.
3. Los derechos, bienes muebles e inmuebles que adquiera la CORPORACIÓN.
4. Los recursos de distintas entidades nacionales o internacionales diferentes a los Miembros que sean destinados a la CORPORACIÓN.
5. Los derechos y bienes que, de conformidad con lo Constitución Política de Colombia y las leyes, reciba a cualquier título de entidades públicas o privadas o de personas naturales, previa autorización de la Junta Directivo.
6. El producto del rendimiento de sus bienes y de los recursos que adquiera en el desarrolla de su objeto, entre otros los excedentes por la ejecución de contratos, rendimientos financieros, de renta, así como los créditos que adquiera.

PARÁGRAFO PRIMERO. Los Aportes que se hagan a la CORPORACIÓN, pueden ser en dinero, en especie o en industria.

Los aportes y donaciones en especie y en industria deben ser valorados, evaluados y aceptados por la Junta Directiva de LA CORPORACION. (...)

ARTÍCULO 11. Donaciones, aportes o cuotas. Las donaciones, herencias o legados condicionales o modales, podrán ser aceptados por la CORPORACIÓN.

Los Aportes o Cuotas que se paguen o la CORPORACIÓN por parte de sus Miembros no son reembolsables, no confieren derecho alguno ni en su patrimonio durante su existencia, ni al momento de su disolución o liquidación, ni facultan para intervenir en su administración ni en su liquidación por fuera de lo contemplado en los Estatutos.”(Subrayado fuera de texto)

Mediante la Resolución 000055 de 2018, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones realiza en nombre del Ministerio TUC como mímro fundador de la

Corporación, autoriza el desembolso de once mil millones de pesos M/CTE (\$11.000.000.000) por concepto de aporte a la Cooperación Agencia Nacional de Gobierno Digital, conforme a lo dispuesto en los artículos 6 y 10 de los Estatutos de la Corporación.

La Corte Constitucional en la Sentencia C-506 del 24 de noviembre de 1994 (Magistrado ponente, doctor Fabio Morón Díaz), manifestó:

“(…) 1o. El artículo 355 de la C.N.

En primer término la Corte advierte que en oportunidad antecedente dejó sentado su criterio sobre las modalidades de la participación económica del Estado en la constitución de personas jurídicas sin ánimo de lucro y sometidas al derecho privado, y que en la providencia correspondiente (sentencia C-372 de agosto 25 de 1994, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa), se dejó en claro que sin la existencia de un régimen constitucional específico de definición de sus cometidos y objetivos, lo mismo que ante la ausencia de definición de su régimen jurídico, dichas modalidades de asociación, en principio, resultan contrarias a la nueva Carta Política de 1991. Además allí se indicó que en las mencionadas condiciones de ausencia del régimen de definición legal de los objetivos específicos de las mismas, se produce el traslado irregular de recursos públicos que, a partir de la nueva codificación superior, se enmarca dentro de la figura de los "auxilios" prohibidos por el artículo 355 de la Carta, es decir, decretados sin fundamento en programas y actividades de interés público, acordes con los planes nacional y seccional de desarrollo y por fuera de los contratos que se deben celebrar exclusivamente con dichos fines.

La Corte Constitucional reitera el mencionado criterio para estos asuntos, pero advierte que de existir fundamento constitucional expreso, que es para el caso la actividad de fomento de la investigación y de la actividad científica y tecnológica de que se ocupan las disposiciones acusadas en esta oportunidad, como ocurre con el artículo 71 superior, y mediando así disposición concreta y específica sobre el objeto de la entidad y el régimen al cual estarán sometidas y el tipo de aporte, lo procedente es la declaratoria de constitucionalidad de la disposición que autorice la creación de las personas jurídicas, como procederá a hacerlo en este caso.

Es claro, pues, que el constituyente de 1991 prohíbe la modalidad de auxilios, de suerte que ninguna de las ramas del poder público puede en adelante decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado, sin perjuicio de que el Gobierno en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal, está autorizado, con recursos de los respectivos presupuestos, para celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad, con el fin de impulsar programas y actividades

de interés público, de acuerdo con los planes de desarrollo (art. 355 inciso 2o. de la C.P.). (...)"

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS como "...el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias." (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS como "...el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.", y de cuyas subcuentas se destaca la 589009-Aportes en entidades no societarias.

En cuanto a la cuenta contable 3105-CAPITAL FISCAL, el CGC la describe como "...Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad." (Subrayado fuera de texto)

En contraste se describe la cuenta 3107-APORTES SOCIALES, la cual "Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes sociales, por las entidades cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades limitadas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación." (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS establece que "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal" (Subrayado fuera del texto).

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS señala que "Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados

estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias” (Subrayado fuera del texto).

Mediante la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, la CGN incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

En el numeral 3.1 entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, de dicho procedimiento se estableció que “Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración a otras entidades, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta correspondiente a Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.”(Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Dado que la naturaleza jurídica de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital no corresponde a una sociedad limitada y asimilada, los recursos asignados y recibidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones como aporte inicial en su calidad de miembro fundador para la creación de la Agencia debieron registrarse en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, más no en la subcuenta 310701-Cuotas o partes de interés social de la cuenta 3107-APORTES SOCIALES.

Ahora bien, para el reconocimiento de los recursos entregados con posterioridad a su aporte inicial a la Agencia Nacional de Gobierno Digital, se debe tener en cuenta la intención y el propósito para el cual fueron entregados dichos recursos y precisar el hecho económico de la transacción teniendo en cuenta el principio de esencia sobre forma. Por lo tanto, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones debe definir el concepto por el cual realizó la entrega de los recursos, ya sea como: i) capitalización producto de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador, ii) transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital que no hacen parte de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador, siempre que no contraríe el artículo 355 de la Constitución Política de Colombia o iii) recurso entregado en administración a la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital para la ejecución de programas propios del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Una vez las partes que intervienen determinan el propósito del desembolso de los recursos, aplicará una de las siguientes alternativas:

i) Capitalización producto de nuevas aportaciones en su condición de miembro fundador:

Le corresponde al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones registrar un gasto en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, teniendo en cuenta que la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital no es una entidad societaria. Por su parte, la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital debe reconocer el valor de recursos recibidos del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en la subcuenta 310506-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

ii) Transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos de la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital:

La Agencia deberá registrar los recursos debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Mientras que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones registrará el giro de los recursos debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

iii) Recurso entregado en administración a la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital para la ejecución de programas propios del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones:

La Agencia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Entre tanto, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida que la Agencia ejecute los programas o proyectos en nombre del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Por su parte el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de las obligaciones pagadas y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019131 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para la incorporación de los excedentes de liquidez.

Doctor  
 JACKSON ANDRÉS CARVAJAL FLÓREZ  
 Comisión de Regulación de Comunicaciones  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20205500016032, el día 18 de marzo de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con:

“La CRC por disposición de la Ley 142 de 1994 y posteriormente la Ley 1341 de 2009, tienen la facultad de calcular los excedentes de liquidez, pero estas leyes no definían que la entidad podía incorporarlos dentro del presupuesto y hacer uso de estos, por lo que contablemente el saldo acumulado se encuentra registrado en la cuenta de patrimonio, capital fiscal.

Con la Ley 1798 de 2019, que moderniza el Sector TIC y deja que la CRC como único ente regulador de los operadores de comunicaciones, en su artículo 20 literales (g) y (h), que modifica el artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, autoriza a la CRC hacer uso de los excedentes de liquidez e incluirlos dentro del presupuesto de la entidad.

Por lo anterior surgen varias inquietudes:

1. ¿La CGN define para las entidades públicas alguna metodología para el cálculo de excedentes de liquidez?
2. ¿Los excedentes deben calcularse y registrarse al final de cada vigencia o al inicio de la siguiente?
3. ¿Cuál es la dinámica contable para el registro de excedentes de liquidez?

4. ¿Siendo la CRC un establecimiento público, como es el procedimiento para incorporar los excedentes de liquidez dentro de su presupuesto, y la dinámica contable que esta debe generar?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### Preguntas 1, 2 y 4

El artículo 20, de la Ley 1978 de 2019 en modificó el artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, el cual quedó así:

“ARTICULO 24. Contribución a la CRC.

Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).

Para el caso de los servicios de televisión abierta radiodifundida, prestado por aquellos operadores que permanezcan en el régimen de transición en materia de habilitación, y de radiodifusión sonora, el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transferirá a la CRC el valor equivalente a la contribución anual a la CRC. Los operadores públicos del servicio de televisión se mantendrán exentos del pago de la contribución a la CRC de que trata el presente artículo.

Para la determinación de la tarifa, la Comisión deberá tener en cuenta el costo presupuestado del servicio de regulación para el respectivo año, y atenderá las siguientes reglas:

16. Por costo del servicio se entenderán todos los gastos de funcionamiento e inversión de la Comisión, incluyendo la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual al cual corresponda la contribución.



17. El costo de referencia para fijar la tarifa debe determinarse teniendo en cuenta el proyecto de presupuesto, presentado al Congreso de la República, para el año en el que debe pagarse la contribución. En caso de que, al momento de fijarse la tarifa, ya se haya expedido la respectiva Ley de presupuesto, el costo de referencia será el establecido en esa Ley.
18. La Comisión realizará una estimación de los ingresos brutos de los contribuyentes con base en la información con que cuente al momento de expedir la resolución mediante la cual fije la tarifa. Esta información podrá provenir, entre otras fuentes, de la información suministrada por los contribuyentes o de cruces de información con otras entidades.
19. La tarifa fijada debe ser aquella que, aplicada a la base gravable a que se hace referencia en el literal c) de este artículo, solamente arrojará lo necesario para cubrir el costo del servicio.
20. La suma a cargo de cada contribuyente equivaldrá a aplicar la tarifa fijada por la CRC a la base gravable establecida en el inciso primero de este artículo.
21. Corresponderá a la CRC establecer los procedimientos para la liquidación y pago de la contribución, así como ejercer las correspondientes funciones de fiscalización, imposición de sanciones y cobro coactivo. Sin perjuicio de lo establecido en normas especiales, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contribución serán las mismas establecidas en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios.
22. En caso de generarse excedentes, una vez queden en firme las declaraciones de la contribución a la CRC, tales montos se incorporarán en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal con el fin de que sean abonados a las contribuciones del siguiente periodo, lo cual se reflejará en una disminución del valor anual de la contribución.
23. Los excedentes de contribución que se hayan causado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley y cuyas declaraciones se encuentren en firme a la promulgación de la presente Ley, serán utilizados en su totalidad para financiar parte del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la presente Ley para los operadores del servicio de televisión comunitaria, se exceptúan del pago de la contribución anual a la CRC durante los cinco (5) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente Ley.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, en cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, le otorga al Contralor General de la República la

competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...) (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”

La Contraloría General de la República, en la Resolución Reglamentarios 007 de 2016 Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia", dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 16 de la Ley 1978 de 2019, agrega el artículo 19A a la Ley 1341 de 2009, de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 19A. Patrimonio de la CRC.

El patrimonio de la CRC estará constituido por:

1. Los recursos recibidos por concepto de la contribución por regulación.
2. Los recursos que reciba por cooperación técnica nacional e internacional.
3. Los aportes del presupuesto nacional y los que reciba a cualquier título de la Nación o de cualquier otra entidad estatal.
4. El producido o enajenación de sus bienes, y por las donaciones de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.
5. Los rendimientos financieros de sus recursos.
6. Los bienes muebles e inmuebles que adquiera a cualquier título y los que le sean transferidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) de conformidad con las funciones que le son transferidas mediante la presente Ley.” (Subrayado fuera de texto).

### Pregunta 3

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2-El valor de las devoluciones o descuentos.

3-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.”

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

“4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB).

Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de las devoluciones y descuentos

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO**

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

**SE ACREDITA CON:**

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

**CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Preguntas 1, 2 y 4 en lo relacionado con procedimiento para incorporar los excedentes de liquidez dentro de su presupuesto

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, y por lo tanto los resultados no pueden ser iguales entre sí.

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas entre otras, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN. Así las cosas, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre la metodología y/o procedimiento para la incorporación de los excedentes de liquidez en el Presupuesto de la Nación.

Por esta razón, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, he dado traslado de esta solicitud a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por cuanto el tema consultado relacionado con el manejo presupuestal es de competencia de esa Dirección.

Pregunta 3 y 4, en lo que corresponde a la dinámica contable para el registro de excedentes de liquidez.

De conformidad las normas, corresponde a la Comisión de Regulación de Comunicaciones registrar los siguientes hechos económicos:

15. Reconocimiento del excedente en el periodo corriente

- i. Causación del ingreso por la contribución del operador generada mediante la liquidación del formulario de la primera cuota y la posterior declaración. Para el efecto, la Comisión registrará un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.
- ii. Si operativamente la determinación de los excedentes de liquidez, una vez las declaraciones de contribución queden en firme, es viable efectuarla en el mismo período contable en que se causan los ingresos por la contribución, la Comisión debe proceder a reconocer tal hecho económicos, mediante el registro de dichos valores como una obligación en favor de cada uno de los sujetos objeto de la imposición, mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), con crédito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

16. Reconocimiento del excedente en el periodo contable siguiente al de la causación del ingreso

- i. Si operativamente no es viable determinar los excedentes durante el mismo período de causación de los ingresos por concepto de la contribución, la Comisión deberá reconocer el pasivo en favor de cada uno de los sujetos objeto de la imposición, en el

período posterior en que se viabiliza la determinación de los excedentes mediante el registro de un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta con crédito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO,

- ii. El anterior registro parte de la presunción que la Entidad ha efectuado a comienzos del nuevo período contable, la acumulación de resultados de ejercicios anteriores que procedimentalmente dispone la regulación contable, y que no se han cometido errores u omisiones en el reconocimiento oportuno de los excedentes de liquidez determinados mediante la metodología que para tal efecto se haya definido.
3. Cruce de cuentas por aplicación de los excedentes a las contribuciones de un período siguiente.
- i. En cada nuevo período contable la Comisión deberá proceder a efectuar el reconocimiento del derecho y del ingreso imputable al mismo, mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Alternamente deberá compensará los montos reconocidos como acreencias en favor de los sujetos objeto de la imposición, por razones de la liquidación de los excedentes de liquidez en cualquiera de los dos momentos expuestos en los numerales 1. y 2. anteriormente expuestos, para lo cual registrará un débito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con crédito a la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020041 DEL 08-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades del gobierno Ingreso por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de recursos recibidos como aportes en una entidad sin ánimo de lucro circunscrita al ámbito de aplicación de Régimen de Contabilidad Pública

Doctor

EDGAR LEONARDO GARCÍA GUTIÉRREZ

Contador

CORPORACIÓN DE ALTA TECNOLOGÍA PARA LA DEFENSA-CODALTEC

Villavicencio, Meta

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018882, el día 23 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Donde puedo encontrar normatividad relacionada con aportes a entidades sin ánimo de lucro. Un miembro fundador de CODALTEC tiene la voluntad para realizar un aporte adicional pero me está solicitando el procedimiento contable y seguimiento de ese aporte.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

###### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir,



la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido (...).

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, 3105-CAPITAL FISCAL y 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, señala:

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.

(...)

3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad.

2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.

3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

4-El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

(...)

**4428-OTRAS TRANSFERENCIAS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por concepto de otras transferencias." (Subrayado fuera del texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En el caso particular de la presente consulta relacionada con el registro de recursos recibidos como aportes en una entidad sin ánimo de lucro circunscrita al ámbito de aplicación de Régimen de Contabilidad Pública, en primer lugar, es necesario determinar si la partida en cuestión cumple los requisitos para ser reconocida como un ingreso por transacciones sin contraprestación, o representa un aporte que aumenta el capital fiscal de la entidad.

En caso de que corresponda a un recurso recibido de otra entidad pública o de otro particular debe reconocerse como un ingreso por transacciones sin contraprestación, específicamente como una transferencia. Como lo menciona el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estos ingresos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, es decir, especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos, que pueden ser básicamente restricciones o condiciones. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción dependiendo del caso, así:

a. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. Teniendo en cuenta que se den las condiciones de control del recurso, se debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente del grupo ACTIVO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

b. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió. En este caso se debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente del grupo ACTIVO, y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTRAS PASIVOS DIFERIDOS. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo, a través de un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTRAS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

c. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones. Se debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente del grupo ACTIVO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, indica que cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal; así como la descripción de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL señala, entre otras cosas, que representa el valor de las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones.

En este caso, si se determina que el recurso recibido está destinado a la creación y desarrollo de la entidad o corresponde a una nueva aportación al capital fiscal, se debe

registrar un débito en la subcuenta correspondiente del grupo ACTIVO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Respecto al seguimiento de estos recursos, en el caso de los ingresos de transacciones sin contraprestación, las estipulaciones establecidas al momento de realizar el reconocimiento de la transferencia sirven como instrumento para tal fin; en el caso de los recursos reconocidos como Capital Fiscal, el seguimiento debe realizarse de conformidad con lo indicado en los Estatutos de la Entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000042201 DEL 11-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para la depuración de saldos de periodos anteriores Documentos idóneos para soportar los registros contables de la depuración

Doctora  
KAROL TATIANA AYALA DIAZ  
Profesional Universitario  
Corporación Autónoma Regional de Santander-CAS  
San Gil-Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500032822 del día 16 de julio de 2020 en la cual manifiesta que la Corporación Autónoma Regional de Santander (CAS) está realizando la depuración de saldos de su Estado de Situación Financiera y ha evidenciado las siguientes situaciones sobre los cuales requiere asesoría para efectuar los registros contables.

- Saldo reflejado en la cuenta de 190690-Avances y anticipos para proyectos de inversión, por contratos celebrados con las siguientes Empresas:

-Fundación Vida Silvestre Neotropical, suscrito desde la vigencia 2008 y 2009, el cual, aclarara que no se ejecutó en su totalidad y no se evidencia acta de liquidación.

-Jairo Pinto Castellanos, desde la vigencia 2006. Este contrato generó un anticipo equivalente al 50% del valor total y no fue totalmente ejecutado por lo que la entidad declaró el siniestro por incumplimiento ante la aseguradora. El anticipo registrado desde la vigencia del 2006 se sigue evidenciando en la contabilidad y no se encuentra ningún soporte para registrar su amortización.

- Saldo en las Cuentas por Pagar por los siguientes contratos suscritos por la CAS:

-Con la Asociación Comunitaria la Voz de los Andes, desde el año 2012, sobre el cual no se ha podido establecer que la cuenta por pagar originada en este contrato haya sido

cancelada, mostrándose en la contabilidad un saldo por valor de un millón setecientos mil pesos (\$1.700.000) con este tercero, desde esa vigencia.

-Contrato con la Empresa Proyectos y Servicios Ltda., desde julio de 2012 sobre el cual no se registró la obligación y no se evidencia comprobante de egreso para su pago, reflejándose en la contabilidad de la Entidad una cuenta por pagar por valor de ochocientos mil cuatrocientos pesos (\$800.400) con este tercero.

Sobre los anteriores saldos, formula las siguientes preguntas:

- a) Cuál es el procedimiento a seguir para depura estas cuentas
- b) Cuál sería el documento idóneo
- b) Cuál debe ser la cuenta contable que permita realizar el ajuste de manera correcta en la contabilidad de la Entidad

- Recursos recibidos en administración para la ejecución de convenios:

Sobre este tema, el consultante expone lo siguiente:

“1. En la vigencia 2017 se celebra convenio 2245 de 2017 CAS, y el Departamento de Santander. En la trazabilidad a las contabilizaciones realizadas en la ejecución del convenio, se determina que los comprobantes generales afectaron la cuenta contable del Gasto 55080102005 y no la cuenta contable 29020101067 donde se encuentra reconocido el Convenio 2245 de 2017.

2. En la vigencia 2016 se firma convenio 005-00790-2016 CAS y la Electrificadora de Santander. En la trazabilidad a las contabilizaciones realizadas en la ejecución del convenio, se determina que los comprobantes generales afectaron la cuenta contable del Gasto 55080501003 y no la cuenta contable 29020101053 donde se encuentra reconocido el Convenio 005-00790-2016.”

Para los dos casos anteriores, pregunta cuál sería la cuenta contable para reconocer de forma correcta el ajuste en la contabilidad de la Entidad.

Adicionalmente informa:

“Es importante manifestar que las situaciones antes enumeradas fueron presentadas al Comité de Sostenibilidad contable, donde se sugiere por este órgano asesor realizar la consulta a la Contaduría General de la Nación, atendiendo que la Contadora manifiesta que los ajustes deben afectar la cuenta contable 3109-Resultados de Ejercicios anteriores y la

Revisoría Fiscal considera que se debe contabilizar en la cuenta del gasto del período (Ajustes de ejercicios anteriores). Ante esta diferencia de conceptos el Comité recomienda para tener certeza en las contabilizaciones realizar el presente trámite y solicitar apoyo sobre los interrogantes arriba mencionados.”

En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, indica:

### **“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### **4.1. Características fundamentales**

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

##### **4.1.1. Relevancia**

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)

##### **4.1.2. Representación fiel**



Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que, para ser útil la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto)

(...)

### 3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a

cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, mediante la Resolución 525 de 2016, se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, la cual fue modificada posteriormente por la Resolución 625 de 2018, la cual señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo,

en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

(..)

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó." (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, en el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### "2. CUENTAS POR COBRAR

##### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado de texto)

### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

## “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.3 del numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde

la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y frente a cada uno de los interrogantes, se concluye:

### a. Procedimiento para la depuración contable

Sobre este interrogante, es preciso señalar que los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, que son los responsables de definir las políticas y procedimientos administrativos que se requieran para presentar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera con el fin de que esta sea útil a sus diferentes usuarios. Para el efecto, estas instancias deben adelantar las gestiones administrativas necesarias que garanticen el análisis y depuración permanentemente de las cifras, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan derechos, bienes y obligaciones para la entidad, de conformidad con los lineamientos generales, en especial los establecidos en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016.

### b. Documentos soporte

Conforme lo establece la Resolución 193 de 2016, los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública sea susceptible de ser verificada; es decir, que sea posible comprobar que revela la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas y procedimientos establecidos en el Marco Normativo aplicable.

Así mismo, de acuerdo con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexa a la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, es decir, estos son los que respaldan las operaciones realizadas por la entidad, de forma que es susceptible a la verificación y comprobación, por tanto, un hecho económico que no se encuentre debidamente soportado no podrá registrarse contablemente.

Por lo anterior, la entidad será la encargada de identificar los documentos idóneos para respaldar los registros contables relacionados con la depuración contable de las cuentas mencionados en la consulta.

c. Registros contable para el reconocimiento de la depuración de saldos de periodos anteriores

En consideración a que, según lo descrito en la consulta, los saldos que la entidad pretende depurar, algunos provienen de periodos anteriores al año 2018, la entidad debió adelantar su proceso de depuración hasta el 31 de diciembre de 2017 con el fin de garantizar que, al efectuar la determinación de saldos iniciales a 1º de enero de 2018 bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cifras cumplieran con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En consecuencia, al tratarse del reconocimiento de ajustes derivados de la depuración de partidas cuyos registros se omitieron en periodos anteriores al año en que se pretende depurar, la entidad debe seguir los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por cuanto este Marco Normativo, de manera explícita prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión.

Por lo tanto, si de la evaluación hecha por la entidad se desprende que, los saldos por anticipos para proyectos de inversión, y cifras de las cuentas por pagar, descritas en la consulta, cumplen con cualquiera de las causales de castigo señaladas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016, deberá proceder a dar de baja estas partidas impactando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las cuentas de los activos y pasivos afectados por el error.

Adicionalmente, de conformidad con en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

d) Depuración de saldos por recursos recibidos en administración para la ejecución de convenios



Sobre el particular, es necesario manifestarle que a través de la Doctrina Contable Pública, la CGN ha señalado que para desarrollar el proceso contable sobre la ejecución de convenios interadministrativos se requiere analizar las modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

En razón a que los convenios mencionados en la consulta no fueron anexados a la consulta, no es posible hacer su evaluación para indicar de forma precisa los registros contables para la depuración de las cuentas. Es de anotar que previo a esta respuesta, mediante correo electrónico se solicitó a la consultante la remisión de estos documentos.

No obstante, con el fin de brindar orientación sobre la solicitud, a continuación, se señalan las alternativas de registro, las cuales dependen de la evaluación que efectuó la CAS del trasfondo del clausulado de los convenios para de esta forma identificar la modalidad de contratación y las responsabilidades de las partes, para determinar si efectivamente los recursos fueron entregados por parte de la Gobernación y de la Electrificadora, bajo la modalidad de administración, o como transferencias.

**-Recursos recibidos en administración:**

Si de la evaluación a los convenios se establece que la obligación de la CAS consistió en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de las entidades cedentes, y ejecuta el convenio asumiendo responsabilidades como administrador de los recursos, al recibirlos, debió registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y con la ejecución de los recursos debió disminuir este pasivo e informar a las entidades cedentes para el reconocimiento en su contabilidad de los hechos económicos derivados de la gestión realizada.

Adicionalmente, como administrador, no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, usa las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

Por lo anteriormente expuesto, si tal como lo informa en la consulta, con la ejecución de los recursos afectó las cuentas de gastos y no disminuyó el pasivo, debe proceder a corregir la información, para lo cual, tratándose de hechos económicos correspondientes a vigencias anteriores, debe aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, además reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

-Transferencias:

Si las entidades financiadoras transfirieron la titularidad de los recursos a la CAS sin exigir contraprestación directa, esta entidad no debió reconocer la recepción de los recursos en la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, sino que le correspondía reconocer un ingreso por transferencia en la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante, si en los convenios se pactaron condiciones que señalaban que el derecho a los recursos se obtenía al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados, la recepción de los recursos debió reconocerse como un pasivo diferido en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta su ejecución y verificación del cumplimiento de las condiciones pactadas contractualmente, momento en el cual le correspondía amortizar este pasivo y reconocer el ingreso por transferencia en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En este evento, con el objetivo de dejar evidencia de la trazabilidad de los registros, la corrección opera mediante la reclasificación de los saldos del pasivo existente, con débito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Alternamente, si la CAS estableció haber cumplido con las condiciones contractuales, procederá a la amortización de este pasivo impactando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y reexpresado de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055311 DEL 05-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades de gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de excedentes financieros asignados, cuando la entidad presenta pérdidas o déficits acumulados, en la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores.

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subdirección de Consolidación, Gestión e Investigación

Dirección Distrital de Contabilidad

Secretaría Distrital de Hacienda

Bogotá, D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500042302 del día 17 de septiembre del 2020 en la cual presenta la siguiente consulta:

“En cada vigencia fiscal los Fondos de Desarrollo Local (FDL) del Distrito Capital, liquidan excedentes financieros, los cuales se presentan a consideración del CONFIS para que este Órgano determine su asignación, reasignación o distribución entre los mismos.  
(...)”

En este sentido, el Procedimiento Contable de los Excedentes Financieros de los Establecimientos Públicos que se capitalizan o giran a favor de la Nación, emitido por la Contaduría General de la Nación, establece:

#### 1. Capitalización de excedentes financieros

La capitalización de los excedentes financieros de los establecimientos públicos, corresponde a la disminución del resultado de ejercicios anteriores y el aumento del capital fiscal.

Ahora bien, los FDL como entes de la Entidad Contable Pública Bogotá D.C., vienen atendiendo lo indicado por esta normatividad (procedimiento y tratamiento indicado en la

descripción y dinámica de las cuentas citadas); sin embargo, algunos presentan pérdidas o déficits acumulados, en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, solicitamos respuesta a las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable para el reconocimiento de los excedentes financieros distribuidos cuando en la cuenta 3109 ¿RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se presentan déficits acumulados?
2. En el caso anterior, ¿los excedentes financieros asignados, deben entenderse como una capitalización que afecta la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, ¿o como una disminución del déficit en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados?”

En los siguientes términos se atiende la consulta:

### **CONSIDERACIONES**

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye las siguientes cuentas:

“3105-CAPITAL FISCAL

### **DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

### **DINÁMICA**

#### **SE DEBITA CON:**

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

#### **SE ACREDITA CON:**

- 1-El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad.
- 2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.

3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

4-El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

### 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.”  
(Subrayado fuera de texto).

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones transcritas, se concluye:

El Catálogo General de Cuentas CGC para Entidades de Gobierno, en relación con la dinámica de la Cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala que se debita por el valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente, y se acredita con el valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes. Así mismo la dinámica de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL señala que se acreditará con el valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

Por lo anterior, el procedimiento contable es el siguiente:

Si la entidad presenta déficits acumulados, deberá examinar si el órgano competente o los estatutos establece la absorción de dicho déficit con el valor de los excedentes asignados, caso en el cual debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados, con crédito en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, si el órgano competente o los estatutos determina que los excedentes asignados deben ser capitalizados, en este caso se debe reconocer la disminución del resultado de ejercicios anteriores y el aumento del capital fiscal, mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados con crédito a la subcuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055231 DEL 02-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Resultados de Ejercicios anteriores Capital fiscal
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de la distribución de excedentes de ejercicios anteriores asignados a la misma entidad.

Doctora  
EVA MILENA JARABA VILLARREAL  
Jefe de Contabilidad  
Federación Nacional de Departamentos  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040642 del 4 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de la distribución de excedentes de ejercicios anteriores aprobados por la Asamblea General de Gobernadores y el Consejo Directivo, los cuales deben ser ejecutados en la vigencia 2020.

Al respecto la entidad señala:

El artículo 17 de los Estatutos de la Federación Nacional de Departamentos, dispone: “Los bienes de la Federación no pertenecen en forma individual a ninguno de los afiliados y por lo tanto sus rentas o rendimientos no son susceptibles de ser distribuidos entre ellos.

Estos bienes y sus rendimientos se dedicarán, en su integridad, a la prestación de los servicios y al cumplimiento de los objetivos de la Federación. De igual forma las obligaciones de la Federación sólo la comprometen como persona jurídica autónoma, distinta de los departamentos y las Asociaciones de estos que ha (sic) Título de afiliado la conformen.”

Teniendo en cuenta lo anterior, se aprobó la distribución de excedentes de la vigencia 2019, por parte de la Asamblea General de Gobernadores y el Consejo Directivo con destino a la adquisición de bienes y servicios en el cumplimiento del objeto misional.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno incorporado al RCP por la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio y aquellos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos. En relación con el Patrimonio el numeral 6.1.3., indica: “El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos (representados en bienes y derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio de las entidades de gobierno está constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, deben reconocerse en el patrimonio.”

Por su parte, el CGC dispuesto para las entidades de Gobierno e incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“3105-CAPITAL FISCAL

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

#### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad.  
2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.



3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

4-El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad“

#### “3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.

2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.”  
(Subrayado fuera de texto)

#### “3110-RESULTADO DEL EJERCICIO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

#### DINÁMICA

##### UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

###### SE DEBITA CON:

1-El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

##### PÉRDIDA O DÉFICIT DEL EJERCICIO

###### SE DEBITA CON:

1-El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable" (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

EL Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la información financiera de las entidades de Gobierno, en relación con el Patrimonio indica que comprende el valor de los recursos públicos (representados en bienes y derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal, constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, los cuales deben reconocerse en el Grupo 31- PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO.

En este sentido, en la dinámica de algunas de las cuentas que conforman el Patrimonio se precisa el procedimiento contable a aplicar a las operaciones relacionadas con este asunto; es así como una vez determinado el resultado del ejercicio de un período contable, este se reclasifica al inicio del siguiente período a la cuenta de Resultados de Ejercicios anteriores, según se trate de Utilidad o Déficit.

De acuerdo con lo establecido en el CGC, el Resultado de Ejercicios anteriores, representa el valor del resultado acumulado que está pendiente de distribución o de ser absorbido, esto es que en el evento de presentarse saldo en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, deberán absorberse estas pérdidas con anterioridad a la distribución de utilidades.

Una vez revisado que la entidad no debe absorber pérdidas de ejercicios anteriores, el monto de los excedentes aprobados por el órgano de dirección competente para reinvertir en la adquisición de bienes y servicios de la entidad, se reclasificará mediante un débito a la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001521 del 29-01-2020  
20202000002541 del 06-02-2020  
20202000003061 del 12-02-2020  
20202000003501 del 14-02-2020  
20202300013711 del 06-03-2020  
20202300013921 del 09-03-2020  
20202000017751 del 30-03-2020  
20202000025501 del 24-06-2020  
20202000029311 del 03-07-2020  
20202000038091 del 21-07-2020  
20202000041051 del 06-08-2020  
20202000055331 del 06-10-2020  
20202000053131 del 11-11-2020  
20201100063591 del 10-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.18 INGRESOS FISCALES****CONCEPTO No. 20202300011641 DEL 04-03-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales Otros ingresos Asuntos no contemplados en una destinación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los ingresos recibidos por la autorización para la instalación de antenas de telecomunicación en áreas protegidas administradas por Parques Nacionales Naturales de Colombia

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación-CGN  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500003022 del 24 de enero de 2020, mediante la cual solicita:

“(…) indicar el registro contable que debe realizar Parques Nacionales Naturales de Colombia, quienes de conformidad con el Decreto 3572 de 2011, artículo 1, numerales 7,9 y 10, Resolución 345 de 1997, Resolución 227 de 2005, artículos 17 y 18, modificada por la Resolución 072 de 2006, artículos 10 y 11 y la Resolución 120 de 2008, artículo 1, requieren imputar los ingresos provenientes de la autorización para instalación dentro de áreas protegidas de antenas de telecomunicaciones y la afectación que estas producen al medio ambiente.

De acuerdo con lo informado por la entidad “(…) En vigencias anteriores se registraban en el rubro de arrendamientos teniendo en cuenta que el cobro se asimila a un arrendamiento, pero hay unos casos particulares de unos bienes que aunque son administrados por Parques Nacionales, los bienes no son propiedad de la Entidad, por lo cual no se puede celebrar contratos de arrendamiento directamente.””

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2128

## CONSIDERACIONES

### Normativa Parques Nacionales Naturales de Colombia

El Decreto 3572 del 27 de septiembre de 2011, que crea la Unidad Administrativa Especial Parques Nacionales Naturales de Colombia y determina sus objetivos, estructura y funciones, decreta:

“ARTÍCULO 2o. FUNCIONES. Parques Nacionales Naturales de Colombia, ejercerá las siguientes funciones:

1. Administrar y manejar el Sistema de Parques Nacionales Naturales, así como reglamentar el uso y el funcionamiento de las áreas que lo conforman, según lo dispuesto en el Decreto-Ley 2811 de 1974, Ley 99 de 1993 y sus decretos reglamentarios.

(...)

6. Coordinar la conformación, funcionamiento y consolidación del Sistema Nacional de Áreas Protegidas, de acuerdo con las políticas, planes, programas, proyectos y la normativa que rige dicho Sistema.

7. Otorgar permisos, concesiones y demás autorizaciones ambientales para el uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables en las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales y emitir concepto en el marco del proceso de licenciamiento ambiental de proyectos, obras o actividades que afecten o puedan afectar las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales, conforme a las actividades permitidas por la Constitución y la ley.

8. Adquirir por negociación directa o expropiación los bienes de propiedad privada, los patrimoniales de las entidades de derecho público y demás derechos constituidos en predios ubicados al interior del Sistema de Parques Nacionales Naturales e imponer las servidumbres a que haya lugar sobre tales predios.

9. Liquidar, cobrar y recaudar conforme a la ley, los derechos, tasas, multas, contribuciones y tarifas por el uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables de las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales y de los demás bienes y servicios ambientales suministrados por dichas áreas.

10. Recaudar, conforme a la ley, los recursos por concepto de los servicios de evaluación y seguimiento de los permisos, las concesiones, las autorizaciones y los demás instrumentos

de control y manejo ambiental establecidos por la ley y los reglamentos.” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución 227 de 2005, emitida por Parques Nacionales Naturales de Colombia, por la cual se regula la instalación de antenas y demás elementos materiales pertenecientes a redes de telecomunicación y radiocomunicación pública y privada en las áreas a cargo de la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, modificada posteriormente por las resoluciones 072 de 2006 y 120 de 2008, establece:

“ARTICULO 1. Ámbito de aplicación. La presente Resolución regula la instalación, funcionamiento y montaje en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales, así como en los bienes fiscales a cargo de la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, de todas las instalaciones técnicas especiales, las estructuras de telecomunicación de largo alcance y las demás torres y estructuras de soporte de antenas autorizadas para prestar servicios o desarrollar actividades de telecomunicaciones y radiocomunicaciones.

(...)

ARTÍCULO 2. Finalidad. La presente reglamentación está orientada a:

1. Adoptar el procedimiento de autorización para la ubicación, reubicación, reposición y operación de las estructuras de que trata la presente Resolución, en las áreas del Sistema, así como en los bienes fiscales a cargo de la Unidad.

(...)

ARTICULO 4. Atribuciones de la Unidad. Como dependencia encargada del manejo y administración de las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales y en desarrollo de sus funciones legales y reglamentarias la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales deberá:

1. Autorizar la ubicación, reubicación y reposición de estructuras en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales, así como cobrar al operador o propietario de dichas estructuras por el uso de las áreas del Sistema para tal fin.

2. Dar en arrendamiento, total o parcialmente, los bienes fiscales que tiene a su cargo, para la ubicación, reubicación y reposición de estructuras así como cobrar los cánones respectivos a los operadores o propietarios de dichas estructuras.

(...)

ARTÍCULO 9. Autorización para la ubicación, reubicación reposición y operación de estructuras. Sin perjuicio de los permisos, autorizaciones necesarios para la ubicación, reubicación, reposición y operación de las estructuras pertenecientes a la red pública o privada otorgadas por el Distrito o municipio correspondiente y el Ministerio de Comunicaciones, el operador o propietario de dichas estructuras deberá obtener una autorización otorgada por la Unidad para la ubicación, reubicación, reposición y operación de las mismas, cuando ellas se localicen dentro de una de las áreas del Sistema. En los casos en que la instalación de la estructura genere una afectación al área respectiva, en los términos del Decreto 622 de 1977, se requerirá obtener licencia ambiental, previo concepto técnico de la Unidad.

Cuando se trate de la ubicación, reubicación, reposición y operación de las estructuras pertenecientes a la red pública o privada, en bienes fiscales, el operador o propietario de dichas estructuras deberá celebrar con la Unidad un contrato de arrendamiento, en los términos que la Unidad establezca para el efecto.

(...)

ARTICULO 10. Vigencia de la autorización. Las autorizaciones para la ubicación de las estructuras de comunicación de largo alcance de que trata el artículo anterior, y los contratos de arrendamiento de que trata la presente resolución, tendrán una vigencia igual al término de la concesión y/o autorización del servicio otorgada por el Ministerio de Comunicaciones.

Las autorizaciones para la ubicación de estas estructuras podrán ser renovadas por el nuevo período de concesión, a solicitud del titular de la autorización, siempre y cuando se cumpla con las normas vigentes al momento de la solicitud de la renovación. La renovación de los contratos de arrendamiento se hará de conformidad con las normas vigentes sobre la materia.

(...)

ARTICULO 13. Procedimiento. El otorgamiento de autorizaciones para la ubicación, reubicación, mantenimiento y reposición de estructuras de comunicación de largo alcance, en lo no previsto por la presente Resolución, seguirá el procedimiento que para el trámite de las peticiones en interés particular debe surtirse de conformidad con lo establecido por los artículos 9° a 16 del Código Contencioso Administrativo. En todo caso, el término para resolver la respectiva solicitud será de treinta (30) días hábiles contados a partir del recibo de la misma con el lleno de los requisitos previstos en el siguiente artículo.

Para la celebración de contratos de arrendamiento para la ubicación, reubicación, mantenimiento y reposición de estructuras de comunicación de largo alcance en los bienes fiscales a cargo de la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales, se estará a lo previsto en las normas legales vigentes sobre la materia.

(...)

ARTICULO 15. Otorgamiento o negación de la autorización. La Unidad expedirá el acto administrativo que otorga o niega la autorización para ubicar, reubicar, reponer y operar estructuras en las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales, con base en la información presentada en la respectiva solicitud y en el concepto técnico que emita previamente la Subdirección Técnica de la Unidad, basada en los tipos de uso consignados en el plan de manejo de área.

ARTICULO 17. Cobro por el uso y la afectación de las áreas del Sistema y de los bienes fiscales a cargo de la Unidad por la ubicación, reubicación reposición y operación de estructuras.

La Unidad cobrará una suma que remunere la ubicación, reubicación y reposición de las estructuras debido al uso y la afectación del área, sin perjuicio de las medidas compensatorias que se impongan al titular de la autorización en el acto administrativo que la otorgue.

Para efectos de aplicación del cobro se entiende que el sujeto activo es la Unidad y el sujeto pasivo el operador y propietario de la estructura, según la siguiente clasificación:

- Los titulares de una autorización de ubicación, reubicación, mantenimiento y reposición de estructuras otorgada por la Unidad.
- Los titulares de licencia ambiental para la ubicación de estructuras en áreas del Sistema, otorgada por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.
- Los propietarios y operadores de estructuras ubicadas en áreas del Sistema o en bienes fiscales a cargo de la Unidad que con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente resolución, les hubiese sido otorgada una autorización de ubicación, reubicación, reposición y operación de dichas estructuras por el Inderena o cualquier autoridad ambiental competente en su respectiva jurisdicción.



ARTÍCULO 18. Valor a cobrar por el uso y afectación de las áreas del Sistema y de los bienes fiscales a cargo de la Unidad para la ubicación, reubicación, reposición y operación de estructuras.

La Unidad aplicará el siguiente procedimiento para el cobro por el uso y afectación de las áreas del Sistema y de los bienes fiscales a cargo de la Unidad por la ubicación, reubicación, reposición y operación de estructuras:

1. El valor del cobro se establecerá teniendo en cuenta el uso del suelo y la afectación del área afectada así:

Valor a cobrar por ubicación de estructuras =
Valor por el uso del suelo + Valor por la afectación del área

2. El valor por el uso del suelo se determina según el área utilizada por la estructura de acuerdo con la siguiente tabla:

AREA UTILIZADA	VALOR POR EL USO DEL SUELO
De 0 a 20 metros cuadrados	Cuatro (4) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Entre 20 a 50 metros cuadrados	Tres y medio (3,5) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Superiores a 50 metros cuadrados	Tres (3) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Metros en predios particulares	Cero (0) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) por metro cuadrado

3. El valor por afectación se determina según la ubicación de la estructura de acuerdo con la zonificación del área protegida como se establece en la siguiente tabla:

UBICACIÓN EN LA ZONIFICACION	VALOR POR AFECTACION
Zona primitiva	0.025 de un salario mínimo mensual legal vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Zona histórico-cultural	0.02 de un salario mínimo mensual legal vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Zona de recreación general exterior	0.02 de un salario mínimo mensual legal vigentes (SMMLV) por metro cuadrado
Zona de alta densidad de uso	0.01 de un salario mínimo mensual legal vigente (SMMLV) por metro cuadrado

Bienes Fiscales a cargo de la Unidad fuera de las áreas del Sistema	Cero (0) salario mínimo mensual legal vigente (SMMLV) por metro cuadrado
---------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------

Parágrafo 1. Cuando se autorice la ubicación, reubicación, reposición y operación de varias estructuras a cargo de diferentes operadores, en un mismo sitio, cada uno de ellos deberá cancelar de manera individual el valor total de la tarifa fijada en el presente artículo.

Parágrafo 2. Para estructuras ubicadas en predios de particulares al interior de las áreas del Sistema, se cobrará por la afectación al área de acuerdo con la zonificación de la misma y no se cobrará por el uso del suelo.

Parágrafo 3. Para la fijación del canon de arrendamiento de los contratos que se celebren para la ubicación, reubicación, reposición y operación de las estructuras en bienes fiscales a cargo de la Unidad se tendrá en cuenta lo previsto en el presente artículo.

Parágrafo 4. El valor del pago de que trata el presente artículo, deberá ser consignado en la cuenta que indique la Unidad en la autorización, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que quede en firme el respectivo acto que otorga la autorización, para la primera anualidad, y dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento del respectivo año de autorización, para la anualidades subsiguientes.” (Señalado fuera del texto)

### Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado

del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, y modificado por la Resolución 425 de 2019, señala:

#### “1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

#### 1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las

liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

### 2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción." (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente mencionadas, se concluye que frente a lo estipulado en la Resolución 227 de 2005 y sus modificaciones, el cobro que realiza la UAE Parques Nacionales Naturales de Colombia por la ubicación, reubicación, reposición y operación de estructuras, está compuesto por: a) el uso del suelo, que se determina según el área utilizada por la estructura y; b) la afectación del área, que se establece según la ubicación de la estructura de acuerdo con la zonificación del área protegida.

Dado que el componente del uso del suelo aplica para bienes fiscales a cargo la UAE Parques Nacionales Naturales, y la mencionada resolución señala que sobre estos debe mediar un contrato de arrendamiento, su tratamiento contable corresponderá a un ingreso con contraprestación, por lo cual, los recursos recibidos por este concepto se reconocerán en la subcuenta 291005-Arrendamiento operativo, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, saldo que deberá diferirse a lo largo del periodo definido, afectando la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, si bien el componente de afectación del área atiende a lo estipulado por la Norma de Ingresos sin contraprestación, con el fin de determinar el tratamiento contable que la UAE Parques Nacionales Naturales de Colombia debe dar a este concepto, es fundamental que esta defina, con ayuda de la Oficina Asesora Jurídica, si el componente corresponde a un derecho, tasa, contribución o tarifa.

Precisado lo anterior, la Entidad reconocerá en la fecha en que los recursos sean recibidos, el valor correspondiente a la afectación del área en la subcuenta 291013-Contribuciones o 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

De igual forma, los saldos deberán imputarse al ingreso a lo largo del periodo definido, afectando la subcuenta 411001-Tasas, 411061-Contribuciones o 411090-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, atendiendo a la definición que deberá hacer la Unidad, según lo expresado anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038781 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los ingresos obtenidos en la constitución del derecho de servidumbre a favor de Codensa

Doctor  
BERNARDO FLOREZ RIVERA  
Asesor contable  
Secretaría Distrital de Hacienda  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500028042 el 17 de junio de 2020, mediante la cual consulta ¿Cuál debe ser el tratamiento contable del ingreso originado por la constitución de una servidumbre en parte de un terreno de propiedad de distrito capital a favor de la empresa Condensa, para el efecto de instalar torres de transmisión de energía a la comunidad?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 879. Concepto de Servidumbre del Código Civil Colombiano, señala: “Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.”

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, señala:

**“6.1.4. Ingresos**

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como

resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## "2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

## 16. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

### 16.3. Arrendamientos operativos

#### 16.3.1. Contabilización para el arrendador

##### 16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

### 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

#### 1.4.1. Reconocimiento

28. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a



cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el Marco Conceptual, los ingresos son incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno pueden tener origen en transacciones sin contraprestación, que son aquellas que se reciben sin que deban entregar recursos a cambio o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido; o en transacciones con contraprestación, que son las que provienen de la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos que producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

Dado que la servidumbre es un gravamen impuesto sobre un predio, para el caso en particular, la constitución de la servidumbre sobre predios de propiedad del Distrito en favor de la empresa Codensa, para la instalación de torres de transmisión de energía, se realiza de forma indefinida y sin el traslado o entrega de la propiedad, el reconocimiento del ingreso dependerá de la forma en la cual se pacte el pago del derecho.

Por lo tanto, si Codensa adquiere el derecho a perpetuidad y con un único pago, el Distrito reconocerá un ingreso sin contraprestación mediante el débito de la cuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el crédito de la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si por el contrario se ha pactado un pago periódico y por un tiempo determinado, el Distrito reconocerá el hecho como un arrendamiento operativo, debitando la cuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000591 del 15-01-2020  
 20202000011641 del 04-03-2020  
 20202300015021 del 12-03-2020  
 20202000017521 del 26-03-2020

20202000018131 del 06-04-2020  
20202000019121 del 21-04-2020  
20202000019251 del 22-04-2020  
20202000020511 del 19-05-2020  
20202000029361 del 06-07-2020  
20202000038791 del 23-07-2020  
20202000041061 del 06-08-2020  
20202000052631 del 02-09-2020  
20202000053851 del 14-09-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20202000054741 del 21-09-2020  
20202000055191 del 01-10-2020  
20202000055201 del 01-10-2020  
20202000055521 del 15-10-2020  
20202000052811 del 10-11-2020  
20201100060101 del 02-12-2020  
20201100064431 del 11-12-2020  
20201100065601 del 14-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020  
20201100071791 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES****CONCEPTO No. 20201100051141 DEL 03-11-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

Doctora  
 EMILCE DONOSO CALDERÓN  
 Analista de Contabilidad  
 Central de Inversiones S.A. -CISA  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040952, el día 24 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto a la cuenta contable donde debe reconocer el valor pagado por concepto de pico y placa solidario que se realiza a la Secretaría de Movilidad de Bogotá en virtud del Decreto 208 de 21 de septiembre de 2020 por valor de \$ 2.066.200, puesto que, por ser por ser una entidad pública la que recibe este pago considera que debe ser reportada como cuenta recíproca.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 19 del artículo 2 del Decreto Distrital 208 del 2020 “Por medio del cual se establece una medida transitoria de restricción de circulación vehicular en la ciudad de Bogotá y se dictan otras disposiciones”, indica:

“Artículo 2º.-EXCEPCIONES. Exceptuar de la restricción consagrada en el artículo 1º del presente Decreto a las siguientes categorías de vehículos automotores tipo automóvil, camioneta o campero de servicio particular:

(...)

19. Los vehículos cuyo propietario o locatario haya solicitado voluntariamente el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular ("Pico y Placa Solidario") y haya aceptado y cumplido todos los términos y condiciones, establecidos por la Secretaría Distrital de Movilidad, para acceder al mismo.”

Por otro lado, el Decreto Distrital 749 de 2019 “Por medio del cual se implementa en el Distrito Capital el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular”, indica:

“Artículo 2. Ámbito de aplicación. Él área geográfica de restricción al tránsito vehicular corresponde a la totalidad del área interior del perímetro urbano de la ciudad. En consecuencia, la solicitud del Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular en dicha área, se podrá realizar por las personas naturales y jurídicas, identificadas en el Registro Único Nacional de Tránsito-RUNT como propietario o locatario, del vehículo, que voluntariamente acuerden con el Distrito Capital pagar un precio público, según el periodo por el que lo solicite y le sea aprobado cumpliendo con los requisitos señalados en el presente Decreto.

(...)

Artículo 4. Contraprestación económica por el Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular. La contraprestación económica corresponde al precio público que se fija por parte de la Secretaría Distrital de Movilidad, según el periodo de tiempo que voluntariamente solicite y pague la persona natural o jurídica para utilizar el Permiso Especial de Acceso a Área de Restricción Vehicular, a favor del Distrito Capital.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Corte Constitucional en la Sentencia C-927 de 2006, establece:

“TASA Y PRECIOS PUBLICOS-Diferencias

Tanto las tasas como los precios públicos parten en principio del mismo supuesto, esto es, el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución. Sin embargo, mientras que en el caso de los “precios públicos” la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad (origen ex contractu); en tratándose de las tasas dicha obligación emana de la potestad tributaria del Estado que se ejerce mediante ley (origen ex lege). En este sentido, mientras que el contribuyente en el caso de las tasas a partir de su solicitud, se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público o general; el beneficiario en el caso de los precios públicos asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

(...)

5890-GASTOS DIVERSOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera del Marco normativo que utilizan las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros y en relación con los ingresos, señala:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido.

(...)

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, indica que la contribución económica que voluntariamente acuerdan las personas naturales o jurídicas con el Distrito Capital de Bogotá, a cambio de acceder libremente al área interior del perímetro urbano de la ciudad con Restricción Vehicular corresponde a un precio público.

Teniendo en cuenta la Sentencia C-927 de 2006, el precio público parte del supuesto de que el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución, donde la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad y el beneficiario asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria, diferenciándolo de los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, no contempla una clasificación específica para este tipo de retribuciones. El proceso de aprobación y creación de cuentas por parte de la CGN se lleva a cabo anualmente una vez efectuado el estudio respectivo, por lo cual, mientras se define lo anterior, el reconocimiento de este hecho económico se realizará de la siguiente manera:

La empresa Central de Inversiones S.A. debe reconocer tal hecho económico como un gasto mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando realice el pago a la Secretaria de Movilidad deberá registrar un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR



PAGAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, con base en Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la Secretaría de Movilidad, clasificará el ingreso percibido por el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, como Ingreso de transacciones sin contraprestación, en la subcuenta 411090-Otras Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Dado el carácter transitorio, estos hechos económicos no serán objeto de reporte como operación recíproca hasta tanto se defina la eventual creación de una subcuenta específica para este tipo de casos.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003021 del 12-02-2020  
20202000019561 del 27-04-2020  
20202000022841 del 16-06-2020  
20202000047821 del 25-08-2020  
20201100066001 del 16-12-2020

\*\*\*

**1.20 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS****CONCEPTO No. 20202000033031 DEL 13-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los pagos derivados de un contrato interadministrativo de prestación de servicio de supervisión técnica y financiera con acompañamiento pedagógico suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional y el Ministerio de Cultura

Doctora  
 LUZ AMPARO GUERRERO PIZA  
 Profesional especializado-Grupo de Contabilidad  
 Universidad Pedagógica Nacional  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500028642, el día 18 de junio de 2020, mediante la cual solicita:

“(…) precisar el procedimiento contable para el reconocimiento de ingreso producto de los pagos que se derivan del contrato Interadministrativo número 649 de 2020, suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional y el Ministerio de Cultura.”

Este Contrato Interadministrativo contiene, entre otras, las siguientes cláusulas:

“PRIMERA OBJETO: Desarrollar las actividades y tareas propias de una supervisión técnica, financiera, con acompañamiento pedagógico de aproximadamente 2.000 proyectos apoyados por el Programa Nacional de Concertación Cultural, produciendo documentos analíticos y audiovisuales respecto de los mismos. SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LA UNIVERSIDAD: En virtud del presente contrato LA UNIVERSIDAD se obliga a: 1. OBLIGACIONES GENERALES: 1.1. Cumplir con el objeto del contrato en la forma y tiempo pactados. 1.2. Mantener estricta reserva y confidencialidad sobre la información que conozca por causa o con ocasión de la ejecución del contrato durante y posterior a su vigencia contractual, dicha información no deberá ser revelada por ningún medio electrónico, verbal, escrito u otro, ni total ni parcialmente, sin contar con previa

autorización del MINISTERIO, así como a las personas externas (...). 1.5. Responder civil y penalmente (según aplique) tanto por el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, como por los hechos u omisiones que le fueren imputables y causen daño o perjuicio a la entidad de acuerdo con el artículo 52 de la ley 80 de 1993. 1.6. Cumplir estrictamente todas las obligaciones establecidas en la ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, la ley 797 de 2003 y el decreto reglamentario 510 de marzo 06 de 2003, la ley 1562 de 2012, Resolución 1409 de 2012, Decreto 1072 de 2015, Resolución 1111 de 2017, LA UNIVERSIDAD o sus empleados o personal que se contrate para desarrollar la labor deben cumplir con las normas del sistema general de riesgos laborales (...). 1.10. Al finalizar el contrato, entregar al supervisor, todos los documentos y archivos (físicos y electrónicos) a su cargo y que se produzcan en ejecución de sus obligaciones, debidamente inventariados conforme a las normas y procedimientos que establezca el Archivo General de la Nación (...).

**2. OBLIGACIONES ESPECIALES.**

2.1. Cumplir a cabalidad con el objeto y las obligaciones del contrato.

2.2. Ejercer el control y vigilancia sobre la ejecución contractual de cada uno de los 2.000 proyectos apoyados a través del Programa Nacional de Concertación Cultural.

2.3. Prestar asesoría, asistencia técnica y logística requerida para el desarrollo de la supervisión.

2.4. Otorgar todas las condiciones operativas adecuadas para el desarrollo del ejercicio de supervisión.

2.5. Establecer mecanismos de seguimiento que permitan generar y atender alertas tempranas.

2.6. Establecer e implementar procesos y procedimientos internos para el seguimiento de las distintas fases de la supervisión.

2.7. Atener las metodologías, proceso y regulaciones establecidas por el Instructivo para los Supervisores de Convenios Suscritos en el Marco del Programa Nacional de Concertación Cultural del Ministerio de Cultura y según lo dispuesto por la normatividad financiera, contable y legal vigente (...).

2.10. Definir las metodologías pertinentes para la atención técnica de los proyectos a supervisar, mediante el diseño de formatos que identifican a cada proyecto, sus datos de constitución, objetivos y términos de referencia. En cuanto a formatos se consignarán, como evidencia, todos los datos específicos a las comunicaciones mantenidas entre entidad apoyada y la supervisión.

2.11. Realizar el diseño de los formatos que se harán necesarios para el buen desarrollo de la supervisión.

2.12. Desarrollar un componente pedagógico de este proyecto el cual debe incluir la producción de un documento analítico, con soporte audiovisual, sobre el aspecto que se define entre el Ministerio y la Universidad en el marco del proyecto. De ser necesario, este documento incluye el levantamiento de información con fuentes primarias y secundarias y sistematización de resultados.

2.13. Conformar un equipo humano técnico y académico que dé cuenta el proceso integral de supervisión, que se articula institucionalmente y mantiene contacto con los diversos agentes del proceso.

2.14. Supervisar en su totalidad alrededor de 2.000 proyectos a nivel nacional, apoyado por el Programa Nacional de Concertación Cultural, desde la comunicación de designación de un determinado proyecto para su seguimiento hasta su liquidación. (...)

**TERCERA: OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:** En virtud del presente contrato EL MINISTERIO se compromete a:

1. Pagar el valor del presente contrato en la forma

pactada, dentro del término pactado, previa aprobación de PAC. 2. Ejercer la supervisión de ejecución a través del supervisor que designe el Ministerio de Cultura (...). 4. Vigilar el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones contraídas, y ejercer la supervisión y el respectivo control financiero y de ejecución del contrato. 5. Realizar las gestiones institucionales necesarias con entes territoriales, instituciones educativas, entes privados y personas vinculadas en las actividades a desarrollar con el presente contrato, para el cabal cumplimiento del objeto del mismo. (...) QUINTA: VALOR: -El valor del presente contrato para efectos legales y fiscales lo constituye la suma de DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS (\$2.380.500, 00) M/CTE. (...) SEPTIMA: FORMA DE PAGO: El presupuesto asignado por EL MINISTERIO para el presente contrato será cancelado de la siguiente forma: a. Un primer desembolso correspondiente al Cincuenta por Ciento (50%) del valor total del contrato una vez legalizado, previa entrega del cronograma, plan de trabajo y certificación expedida por el supervisor del contrato. b. Un segundo desembolso correspondiente al Cuarenta y Cinco por Ciento (45%) a los cuatro meses de ejecución del contrato, previa presentación de informe de avance de ejecución del cronograma y el respectivo plan de trabajo con sus evidencias, y certificación de cumplimiento expedida por el supervisor. c. Un tercer y último desembolso correspondiente al Cinco por Ciento (5%) del valor total del contrato, a la finalización mismo, previa entrega del informe final y certificación de cumplimiento expedida por el supervisor. NOVENA: GARANTÍA. De conformidad con el artículo 2.2.1.2.3.1.7 decreto 1082 de 2015, LA UNIVERSIDAD se compromete a constituir a favor de EL MINISTERIO, garantía única de cumplimiento del contrato. (...) con los siguientes amparos: a) Amparo de Cumplimiento: En cuantía equivalente al diez por ciento (10%) del valor total del contrato y con una vigencia igual a la del plazo del contrato y cuatro (4) meses más. b) Amparo de Calidad del Servicio: En cuantía equivalente al diez por ciento (10%) del valor total del contrato y con vigencia igual a la del plazo del contrato y cuatro (4) meses más. c) Devolución del pago anticipado El valor de esta garantía deberá ser equivalente al ciento por ciento (100%) del monto girado como primer desembolso, y con una vigencia igual a la duración del contrato y cuatro (4) meses más. d) Salarios, prestaciones sociales e indemnizaciones, en cuantía equivalente al cinco por ciento (5%) del valor del contrato y con una vigencia igual a la duración del mismo y tres (3) años más. (...) DÉCIMA PRIMERA. RESPONSABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD: Este responderá civil y penalmente tanto por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de este contrato, como por los hechos u omisiones que le fueren imputables y que causen daño o perjuicio a EL MINISTERIO, derivados de la celebración y ejecución de este contrato. (...) DÉCIMA QUINTA. RELACIÓN LABORAL: El presente contrato no genera relación laboral ni prestaciones sociales respecto de LA UNIVERSIDAD ni del personal que LA UNIVERSIDAD subcontrate para la ejecución. Será obligación de LA UNIVERSIDAD cumplir todas las obligaciones contenidas en la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios y cumplir con el pago de la totalidad de los aportes y prestaciones sociales de conformidad con la Ley. Así mismo deberá tomar las

precauciones y entregar las dotaciones de seguridad industrial necesarias para garantizar la seguridad del personal a su cargo o servicio, de acuerdo con las reglamentaciones vigentes en el país, si a ello hubiera lugar.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La CGN emitió el concepto N° 20182000076371, el día 26 de diciembre de 2018, dirigido al doctor Dewar Enrique López Morgan, Profesional especializado del Grupo de contabilidad de la Universidad del Magdalena, en el cual se estableció, entre otras cosas, el tratamiento contable de los hechos originados en los convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“3. Registro contable de los hechos relacionados con la ejecución de convenios y contratos interadministrativos, en los que la Universidad del Magdalena recibe recursos y ejecuta las actividades requeridas para alcanzar el objeto pactado.

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

### 3.1. Acuerdos jurídicos mediante los cuales la Universidad pacta obligaciones de medios

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, la Universidad del Magdalena no ejerce control sobre los recursos recibidos y actuaría en calidad de agente gestor (mandataria), caso en solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos, quien actúa como agente principal.

(...)

### 3.2. Acuerdos jurídicos mediante los que se pactan obligaciones de resultados

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de resultados, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del convenio interadministrativo, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño o de resultados, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

-La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;

-la entidad tiene el riesgo respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;

-La entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

-la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;

-la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;

-como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;

-En desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Universidad del Magdalena asume, por

su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño o de resultados (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

-Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 -INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones descritas en el literal d. de este apartado, para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 -AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

-Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de recursos, en el marco de un acuerdo con obligaciones de resultados:

La Universidad del Magdalena deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio; por tanto, cuando contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

(...)

-Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con el desarrollo o construcción de bienes tangibles o intangibles, la Universidad del Magdalena deberá reconocer los ingresos a medida que la contraparte (contratante) asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la Universidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, la Universidad deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño o

resultados, pues se tiene la obligación de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.”

(Subrayado fuera de texto)

En relación con los ingresos de transacciones con contraprestación, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

#### 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y



d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(...)

## 2.2. Medición

(...)

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y 4390-OTROS SERVICIOS señala:

#### “2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2-El valor de la legalización de avances.
- 3-El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad.
- (...)

#### 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.
- (...)

## 4390-OTROS SERVICIOS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

#### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por la prestación de otros servicios.”

(Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El procedimiento contable para reconocer los ingresos derivados de un contrato interadministrativo depende de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato.

Cuando se trata de obligaciones de medios, la entidad que recibe y ejecuta recursos financieros asume este tipo de responsabilidades si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. Mientras que, cuando se trata de un acuerdo legal mediante el cual se pactan obligaciones de resultados, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero obrando por propia cuenta y bajo su riesgo.

La Universidad Pedagógica Nacional, en relación con el Contrato Interadministrativo número 649 del 6 de marzo de 2020 suscrito con el Ministerio de Cultura, cumple las siguientes características, con base en las cláusulas descritas en el contrato, que la identifican como una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño o de resultados:

-La entidad debe proporcionar los servicios al Ministerio de Cultura, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos.

-Si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de estos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

-La Universidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para llevar a cabo la prestación de los servicios.

-Como partícipe en el acuerdo, la Universidad está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la prestación de los servicios especificados por el Ministerio.

-En desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la Universidad, como entidad que ejecuta los recursos, asume la condición de contratista o agente principal, frente al Ministerio, como entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

En concordancia con lo anterior, la Universidad debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los servicios prestados, siguiendo el procedimiento contable que se indica a continuación:

-Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por el Ministerio:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

-Reconocimiento de los ingresos:

La Universidad deberá reconocer como ingresos de transacciones con contraprestación los originados por la prestación del servicio en la ejecución del contrato de acuerdo con el grado de avance que se encuentre especificado en el contrato.

Si en un principio se recibieron recursos por anticipado y se han cumplido las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente o se han realizado las legalizaciones del uso de los recursos, debe registrarse un débito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, dependiendo del caso, y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Si no se recibieron recursos por anticipado debe registrarse un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000042971 DEL 13-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable del ingreso relacionado con la prestación de servicio de educación y los servicios de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, derivados del Contrato Interadministrativo No. 6630/4484 de 2017 suscrito con el Municipio de Pereira en el marco del proyecto "BECAS PA'PEPAS"

Doctora  
 FERNANDA LÓPEZ GUTIÉRREZ  
 Gestión Contable  
 Universidad Tecnológica de Pereira  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500036622, el día 5 de agosto de 2020, mediante la cual solicita aclaración sobre el reconocimiento contable del ingreso relacionado con la prestación de servicio de educación y los servicios de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana derivados del Contrato Interadministrativo No. 6630/4484 de 2017 suscrito con el Municipio de Pereira, teniendo en cuenta un hallazgo realizado por la Contraloría General de la República este año, donde indica que el valor del servicio de educación reportado por la Oficina de Registro y Control es inferior al valor registrado en las cuentas contables, ya que el mencionado monto fue tenido en cuenta como un valor integral de la matrícula que incluye los servicios de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana.

En su consulta remite copia del contrato Interadministrativo No. 6630/4484 de 2017 celebrado entre la Universidad Tecnológica de Pereira (UTP) y el Municipio de Pereira el cual contiene, entre otras, las siguientes cláusulas:

"CLÁUSULA PRIMERA. -OBJETO: "GARANTIZAR LAS BECAS SUBSIDIADAS DE FORMACIÓN EN PREGRADO PARA ESTUDIANTES EGRESADOS DE LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS OFICIALES DEL MUNICIPIO DE PEREIRA EN EL PROYECTO "BECAS PA'PEPAS" EN EL MARCO DEL SUBPROGRAMA "A LA ALTURA DE LOS MEJORES" DEL PLAN DE DESARROLLO MUNICIPAL "PEREIRA CAPITAL DEL EJE", QUE CUMPLAN CON LOS REQUISITOS DE ADMISIÓN PARA LA

FORMACIÓN SUPERIOR EN LOS PROGRAMAS ORDINARIOS DE LA UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE PEREIRA Y LOS REQUISITOS DEL PROGRAMA BECAS PA PEPAS” CLÁUSULA SEGUUNDA. -ALCANCES DEL OBJETO: A) Garantizar el cupo en las diferentes facultades y programas ordinarios que ofrece la Universidad Tecnológica de Pereira, a los estudiantes ya admitidos conforme a lo establecido en la normatividad de la Universidad Tecnológica de Pereira y que han sido beneficiados a través de la estrategia “BECAS PA´PEPAS” que adelanta la Alcaldía de Pereira dentro de las vigencias 2018 a 2023, hasta agotar el presupuesto en becas de formación completas. B) Garantizar a los estudiantes ya admitidos y beneficiarios del programa Becas Pa Pepas que mantengan la condición de estudiantes de la Universidad, la formación en educación superior de alta calidad a través de los contenidos académicos incluidos en el Plan de Estudios de su respectivo programa. C) Garantizar la entrega semestral de 80 bonos alimenticios y 150 bonos de transporte por el periodo de duración del programa de formación, del estudiante favorecido con la estrategia “BECAS PA´PEPAS”. Siempre y cuando, mantenga la condición de estudiante de la UTP durante los semestres en mención; lo cual podrá ser verificado por el equipo de supervisión de la Alcaldía de Pereira (...) G) La universidad se compromete a generar el cobro por el valor efectivo de los estudiantes matriculados, por cuanto el valor estimado del contrato es contingente en el sentido de que el valor exacto solo se sabrá cuando se culmine el proceso de matrícula de los estudiantes seleccionados y beneficiarios con el programa “BECAS PA´PEPAS”. CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Para la ejecución del objeto se requiere que cada una de las partes obliguen con las siguientes actividades: 1) OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. a) Ejecutar cumplidamente los recursos de acuerdo con la propuesta presentada y las condiciones exigidas de plazo, lugar de ejecución, forma de pago y mantener los valores propuestos durante la ejecución del CONTRATO. (...) f) Consolidar y presentar los informes para la realización del seguimiento y pagos por parte del Municipio, de acuerdo a la Ley 594 de 2000 “Ley General de Archivo” incluyendo la relación de los Contratos que celebren para apoyar la ejecución del CONTRATO, con plazos y adiciones a los mismos. (...) h) Cancelar los costos inherentes al desarrollo del proyecto y poner a disposición de la Secretaría responsable, los soportes contables (facturas, recibos, cuentas de cobro, seguridad social, entre otros) cuando esta así lo solicite. i) Diseñar y presentar el cronograma, el plan operativo, los informes para la realización y el seguimiento del programa o actividad y los pagos por parte del municipio. j) Cumplir con lo establecido en la normatividad vigente en cuanto a obligaciones tributarias (impuestos, contribuciones y similares) y contables. k) El cooperante no podrá subcontratar ni ceder el CONTRATO sin el consentimiento previo escrito del Municipio de Pereira. l) Cumplir oportunamente con los pagos al Sistema General de Salud y Seguridad Social y cuando corresponda Parafiscales, de conformidad con lo establecido en la normatividad vigente. (...) 2) OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: A) Transferir los recursos requeridos objeto de la presente propuesta una vez la Universidad expida la factura para el semestre académico respectivo correspondiente a los estudiantes beneficiarios del proyecto Becas Pa Pepas y certificados por parte del

Municipio, previo visto bueno del supervisor. B) Si al momento de la finalización de la vigencia 2023, se tienen casos de estudiantes cuyo ciclo de formación aún se encuentre en proceso y hayan sido avalados en las convocatorias realizadas por el Municipio, se debe garantizar la transferencia a la UTP de la totalidad de los recursos necesarios para la culminación de su ciclo, para lo cual la Universidad expedirá la factura respectiva (...) CLÁUSULA TERCERA-VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO: El valor total del contrato asciende a la suma de SIETE MIL DOSCIENTOS TRECE MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS SIETE PESOS M/CTE (7.213.554.507), a razón de UN MILLÓN CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS PESOS M/CTE. (1.144.900) por estudiante, el cual incluye los servicios de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, como valor integral de la matrícula por semestre. El Valor de la Matrícula se actualiza con el incremento del SMMLV de cada año, tal como aparece en la proyección económica la cual hace parte integral del presente contrato. (...) PARAGRAFO I: (...) El valor del presupuesto oficial enunciado, corresponde al presupuesto a comprometer, por cuanto el valor estimado del contrato es contingente en el sentido de que el valor exacto solo se sabrá cuando culmine el proceso de matrícula de los estudiantes seleccionados y beneficiados con el programa "BECAS PA'PEPAS". FORMA DE PAGO: El Municipio de Pereira pagará a la UNIVERSIDAD de la siguiente manera: En cada vigencia se realizará un pago antes del 28 febrero y otro antes del 30 de Agosto, que corresponderá a los estudiantes efectivamente matriculados y beneficiados del programa Becas Pa Pepas en cada periodo académico más el valor equivalente al subprograma cultura ciudadana, previo cumplimiento de las obligaciones verificadas por el supervisor y haber acreditado el pago de parafiscales."

Adicionalmente agrega la siguiente información en su consulta:

-En términos contables, la UTP genera una factura para los cobros de dicho contrato debitando la cuenta 131719 Administración de proyectos y acredita la cuenta 439014 Administración de proyectos.

-El 14 de julio de 2020 el Secretario de Educación Municipal remitió el listado de los estudiantes beneficiarios del programa, por lo cual se hace necesario expedir el acto administrativo que autorice ejecutar del proyecto BECAS PA PEPAS MUNICIPIO DE PEREIRA el pago de su matrícula.

-La UTP genera el respectivo registro presupuestal elaborando la orden de pago a nombre de la UTP con cargo al programa de Becas Pa Pepas, a través de un débito en la cuenta 720802 Capacitación, Bienestar Social y Estimulo, y acreditando la correspondiente cuenta del pasivo.



-Luego de generar el egreso a nombre de la UTP, se genera el correspondiente ingreso a nombre de cada uno de los estudiantes beneficiarios, debitando el banco y acreditando la correspondiente cuenta de la 4305 Servicios Educativos. El valor registrado en este asiento contable es inferior al valor por estudiante girado por el municipio de Pereira, la diferencia corresponde a los servicios de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, que se ingresa en la contabilidad mediante debito al banco y un crédito a la cuenta 442805 Para programas de educación a nombre del Municipio de Pereira.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a las características cualitativas de la información financiera indica:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la CGN emitió el concepto N° 20182000076371, el día 26 de diciembre de 2018, dirigido al doctor Dewar Enrique López Morgan, Profesional especializado del Grupo de contabilidad de la Universidad del Magdalena, en el cual se estableció, entre otras cosas, el tratamiento contable de los hechos originados en los convenios y/o contratos interadministrativos, en los siguientes términos:

“3. Registro contable de los hechos relacionados con la ejecución de convenios y contratos interadministrativos, en los que la Universidad del Magdalena recibe recursos y ejecuta las actividades requeridas para alcanzar el objeto pactado.

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato, considerando lo siguiente:

3.1. Acuerdos jurídicos mediante los cuales la Universidad pacta obligaciones de medios

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades de medios si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente.

En estas circunstancias, la Universidad del Magdalena no ejerce control sobre los recursos recibidos y actuaría en calidad de agente gestor (mandataria), caso en solo reconoce ingresos por el importe de cualquier pago o comisión obtenida a cambio de organizar la gestión necesaria para garantizar la provisión de un conjunto de bienes o servicios requeridos por la entidad que entrega los recursos, quien actúa como agente principal.

(...)

### 3.2. Acuerdos jurídicos mediante los que se pactan obligaciones de resultados

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de resultados, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del convenio interadministrativo, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de resultados debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes transferidos o servicios prestados.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño o de resultados, actuando como entidad principal en el marco del acuerdo, son los siguientes:

-La entidad debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;

-la entidad tiene el riesgo respecto de los bienes adquiridos antes o después de la orden recibida de la contraparte, durante el envío o la devolución;

-La entidad que ejecuta los recursos tiene a su cargo el riesgo de inventario antes o después de que los bienes hayan sido entregados a los beneficiarios finales. Esto significa que si, en desarrollo de lo convenido, se ocasiona un daño o perjuicio de carácter material a terceros, el resarcimiento de los mismos y el pago de las indemnizaciones a que hubiere lugar estarán a su cargo.

-la entidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;

-la entidad soporta el riesgo de crédito del cliente por el importe por cobrar a este;

-como partícipe en el acuerdo, la entidad que ejecuta los recursos está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la provisión de bienes o por la prestación de servicios especificados por la entidad cedente o contraparte;

-En desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la entidad que ejecuta los recursos asume la condición de contratista o agente principal frente a la entidad cedente (contratante), con el compromiso de entregar plenamente ejecutado un proyecto y que, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Universidad del Magdalena asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño o de resultados (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

-Cuando se reciban recursos por anticipado, girados por la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 -INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones descritas en el literal d. de este apartado, para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901 -AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

-Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de la entidad ejecutora de recursos, en el marco de un acuerdo con obligaciones de resultados:

La Universidad del Magdalena deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio; por tanto, cuando contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar a la entidad contratista, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

(...)

-Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, la Universidad deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño o resultados, pues se tiene la obligación de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.”

(Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la CGN emitió el concepto N° 20172000064301, el día 12 de octubre de 2017, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Directora del proyecto NICSP-Resolución 533 de 2015 de la Universidad Nacional de Colombia, en el cual se estableció, entre otras cosas, el reconocimiento de los recursos recibidos por el programa “Ser pilo paga”, en los siguientes términos:

“4. Los recursos recibidos por la Universidad por concepto del programa “SER PILO PAGA”, cumplen con la definición de ingresos con contraprestación establecida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, toda vez que la Entidad está recibiendo un pago por los servicios de educación que presta a los beneficiarios del programa, razón por lo cual, cuando efectivamente se haya prestado el servicio, la Universidad deberá reconocer un ingreso, registrando un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional deberá registrar un gasto público social por educación, mediante un crédito en la subcuenta que corresponda, 555002-Para educación de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en relación con los ingresos de transacciones con contraprestación, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias,

será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

#### 2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.”

(Subrayado fuera de texto)

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS y 4390-OTROS SERVICIOS señala:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.

(...)

4305-SERVICIOS EDUCATIVOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en la prestación del servicio de educación.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor causado por la prestación de servicios educativos.

(...)

4390-OTROS SERVICIOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por la prestación de otros servicios.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, cabe señalar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación tiene tratamientos que pueden ser diferentes entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Los registros presupuestales se ocupan únicamente de los flujos de ingresos y gastos, en tanto que la información contable pública relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, derechos y obligaciones, aunque no se hayan ejecutado los respectivos flujos de recursos, así como de los resultados de un período contable. Dado esto y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Ahora bien, el procedimiento contable para reconocer los ingresos derivados de un contrato interadministrativo depende de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de medios o de resultado, configurando riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato.

Cuando se trata de obligaciones de medios, la entidad que recibe y ejecuta recursos financieros asume este tipo de responsabilidades si la obligación a su cargo consiste en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente. Mientras que, cuando se trata de un acuerdo legal mediante el cual se pactan obligaciones de resultados, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de resultados por sí misma o mediante un tercero obrando por propia cuenta y bajo su riesgo.



La Universidad Tecnológica de Pereira, en relación con el Interadministrativo No. 6630/4484 de 2017 celebrado con el Municipio de Pereira cumple las siguientes características, con base en las cláusulas descritas en el contrato, que la identifican como una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño o de resultados:

-La Universidad debe proporcionar el servicio de educación.

-La Universidad tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para llevar a cabo la prestación de sus servicios.

-Como partícipe en el acuerdo, la Universidad está expuesta a los riesgos significativos y ventajas asociados con la prestación de los servicios especificados por el Municipio.

-En desarrollo de este tipo de acuerdos contractuales, la Universidad, como entidad que ejecuta los recursos, asume la condición de contratista o agente principal, frente al Municipio, como entidad cedente (contratante), con el compromiso de prestar el servicio de educación superior en pregrado para estudiantes egresados de las instituciones educativas oficiales del municipio en el marco del proyecto “BECAS PA’PEPAS”, por tanto, lo desarrolla por cuenta y riesgo propio.

Por otro lado, la característica cualitativa fundamental de la información financiera de Representación fiel, dispuesta en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, implica que para que la información sea útil, la descripción del fenómeno debe ser completa, neutral, y libre de error significativo, es decir debe incluir toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes, no debe existir sesgo en la selección o presentación de la información y no debe haber errores u omisiones que sean materiales en la descripción del hecho económico ni en la selección y aplicación del proceso utilizado para producir tal información. Así mismo, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación señala que en determinadas circunstancias será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.

Por lo anterior, el ingreso por la prestación del servicio de educación debe reconocerse separadamente del ingreso por la prestación del servicio de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, para que la información financiera represente fielmente los hechos económicos. Así pues, la Universidad debe reconocer los ingresos de actividades ordinarias siguiendo el procedimiento contable que se indica a continuación:

-Si los recursos girados por parte del Municipio se recibieron antes de prestar el servicio de educación, alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, es decir, como recursos recibidos por anticipado:

Los recursos recibidos a título de pago para la ejecución del proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, para el servicio de educación, y en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, para el servicio de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente.

-Reconocimiento de los ingresos:

Si en un principio se recibieron recursos por anticipado y se han cumplido las condiciones para reconocer el ingreso correspondiente, debe registrarse un débito en la subcuenta 291026-Servicios educativos, para el servicio de educación, y en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, para el servicio de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad; y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, para el servicio de educación, y en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, para los conceptos de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad.

Si no se recibieron recursos por anticipado debe registrarse un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos, para el servicio de educación, y en la subcuenta 131790-Otros servicios, para los conceptos de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS; y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, para el servicio de educación, y en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, para los conceptos de alimentación,

transporte y el subprograma de cultura ciudadana, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad.

Posteriormente, cuando los recursos sean recibidos debe registrarse un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos, para el servicio de educación, y en la subcuenta 131790-Otros servicios, para los conceptos de alimentación, transporte y el subprograma de cultura ciudadana, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Universidad, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

\*\*\*

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300016081 del 13-03-2020  
20202000046621 del 24-08-2020  
20202000055661 del 23-10-2020  
20201100066001 del 16-12-2020

\*\*\*

**1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

<b>CONCEPTO No. 20202000007861 DEL 28-02-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los aportes de nómina efectuados por la Policía Nacional sobre el personal que se encuentra en comisión en el Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia

Doctora  
MARTHA YANETH ROA ROA  
Grupo financiera-Contabilidad  
Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004242, del 30 de enero de 2020, en la cual solicita concepto lo siguiente:

“(...) indicar el correspondiente registro contable para las transferencias en especie sin contraprestación, que el Departamento Administrativo Dirección Nacional de Inteligencia debe realizar en los estados financieros de acuerdo al requerimiento recibido por parte de la Policía Nacional, relacionado con el personal de la Policía Nacional que se encuentra en comisión en nuestra entidad.”

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en los principios de contabilidad pública, establece:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en la definición de los elementos de los estados financieros sobre los gastos, indica:

#### “6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre las transferencias señala:

#### “1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

##### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción. (...)

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.”

Sobre beneficios a los empleados, resalta:

“1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.”  
(Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

El tratamiento contable como transferencia o subvención está relacionado con la entidad receptora de los recursos de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y con la Norma de subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Por lo tanto, si la entidad beneficiaria es una entidad de Gobierno reconocerá una transferencia, mientras que, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa registrará una subvención.

Así las cosas, en el entendido que la Policía Nacional asume parte de los pagos efectuados a los empleados enviados en comisión al Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia (DNI), estando las dos entidades bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, este hecho económico se deberá reconocer como se expone a continuación:

1. Registros contables por parte del Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia:

Las retribuciones a favor del servidor público en comisión en el Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia, se reconocerán como gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y

OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

Cuando el Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia pague las retribuciones que le corresponde, cancelará la obligación mediante un débito en las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, por las retribuciones que asume la Policía Nacional asociadas directamente con el servicio prestado por el servidor público al Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia y pactadas de común acuerdo, se reconocerá un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez la Policía Nacional realice el pago de las retribuciones comprometidas, el Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia reconocerá un gasto y cancelará la cuenta por cobrar, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

## 2. Registros contables por parte de la Policía Nacional

Las retribuciones que asume la Policía Nacional asociadas directamente con el servicio prestado por el servidor público enviado en comisión al Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia y pactadas de común acuerdo, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

Cuando la Policía Nacional realice el pago debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300004541 DEL 27-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de los aportes para funcionamiento de patrimonios autónomos constituidos obligatoriamente por disposición legal, procedentes del fideicomitente.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS GASTELBONDO CHIRIVI  
 Vicepresidente Financiero  
 Fiducoldex  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500045172 del 27 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable que deben realizar los patrimonios autónomos PROCOLOMBIA, FONTUR, COLOMBIA PRODUCTIVA e INNPULSA, para efectos de registrar los aportes para funcionamiento procedentes del fideicomitente Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Fideicomiso Procolombia, fue creado mediante el Decreto 2505 de 1991 como una función del Banco del Exterior en el literal d) del artículo 2.4.13.3.1 Funciones del Banco el cual establece” d) Constituir o hacerse socio de una sociedad fiduciaria; entregarle en fideicomiso, para constituir un patrimonio autónomo, los bienes a los que se refiere el literal a) del artículo 2.4.13.2.5. de este Decreto, con destino a la promoción de las exportaciones; y ejercer respecto del fideicomiso los derechos que se describen en los artículos 2.4.13.4.1. y siguientes de este Decreto, y los que se reserve en el contrato...” (Subrayado fuera del texto).

Dicho patrimonio autónomo se constituyó mediante contrato de Fiducia, suscrito entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. Fiducoldex y la Nación a través del Banco



de Comercio Exterior Bancoldex tal y como consta en la Escritura Pública No. 8851 del 5 de noviembre de 1992 de la Notaría Primera del Circulo de Bogotá.

En el caso de FONTUR, el artículo 42 de la Ley 300 de 1996 creó el Fondo de Promoción Turística como un instrumento para el manejo de los recursos provenientes de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo. Posteriormente, el artículo 22 de la Ley 1558 de 2012 estableció:

“ARTÍCULO 21. Los recursos señalados en el artículo 1o y 8o de la Ley 1101 de 2006, así como los asignados en el Presupuesto Nacional para la infraestructura turística, promoción y la competitividad Turística, y el recaudo del Impuesto al Turismo, formarán parte de los recursos del Fondo de Promoción Turística que en adelante llevará el nombre de Fondo Nacional de Turismo (Fontur) y se constituirá como Patrimonio Autónomo con personería jurídica y tendrá como función principal el recaudo, la administración y ejecución de sus recursos” (Subrayado fuera del texto).

En atención a lo anterior, se suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil No. 137 de 2013, entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la mencionada fiduciaria, quien asumió la administración y vocería del Fondo a partir del 1 de septiembre de 2013.

En cuanto a los patrimonios autónomos INNPULSA y Colombia Productiva, los artículos 1.3.1.1. y Artículo 1.3.2.1. del Decreto 1074 de 2015 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, establecieron:

“Artículo 1.3.1.1. Colombia Productiva. Es el encargado de promover la productividad, la competitividad y los encadenamientos productivos para fortalecer cadenas de valor sostenibles; implementar estrategias público-privadas que permitan el aprovechamiento de ventajas comparativas y competitivas para afrontar los retos del mercado global; y, fortalecer las capacidades empresariales, la sofisticación, la calidad y el valor agregado de los productos y servicios, de acuerdo a la política que defina el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Este programa será un patrimonio autónomo con régimen privado y será administrado directamente por el Banco de Comercio Exterior (Bancóldex), sus filiales o por la entidad que defina el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Todas las referencias que se hayan hecho o que se hagan al Programa de Transformación Productiva deben entenderse referidas a Colombia Productiva.

Artículo 1.3.2.1. Innpulsa. Es un patrimonio autónomo, encargado de apoyar y promover el emprendimiento y la innovación como ejes para el desarrollo empresarial y la

competitividad de Colombia. De igual manera, se encarga de implementar estrategias e instrumentos que brinden a las micro, pequeñas, medianas, y grandes empresas colombianas servicios financieros y no financieros para fortalecer las capacidades empresariales y el desarrollo económico nacional.

El patrimonio autónomo se rige por normas de derecho privado, y será administrado directamente por el Banco de Comercio Exterior (Bancóldex)" (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable, la Resolución 156 de 2018 "Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación", señala:

"Artículo 2o. modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo IV Ingresos, en el punto 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación, señala:

"1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.(...)

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

17. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

### 1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido.” (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.2 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, señala:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL establece que “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones: De acuerdo con lo señalado en las consideraciones, los patrimonios autónomos PROCOLOMBIA, FONTUR, COLOMBIA PRODUCTIVA e INNPULSA, se constituyen en virtud de diferentes normatividades, que establecen su creación específica. En tal sentido, al ser constituidos por mandato legal, deberán aplicar el Régimen de Contabilidad Pública de acuerdo con lo establecido en el numeral 2) del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018).

Ahora bien, de acuerdo con las Normas aplicables a Entidades de Gobierno, corresponden a Ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación sobre los cuales la entidad adquiere el control y pueden ser medidos con fiabilidad, los cuales serán considerados como transferencias cuando se reciben de otras entidades públicas, los cuales se reconocerán como ingreso en el resultado del período cuando se entregan sin restricción para su uso y destinación.

En consideración a lo anterior, por la aplicación la regulación contable y el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente por la Norma de Ingresos sin contraprestación, contenida en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el traslado de recursos entre entidades públicas por concepto de funcionamiento se reconocen como Ingresos por Transferencias y no como Capital fiscal toda vez que en esta cuenta se registran los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

En ese sentido, los recursos que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrega a los Patrimonios Autónomos mencionados en la consulta para gastos de administración se reconocerán por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo como un gasto por transferencias debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, los patrimonios autónomos registrarán el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la realización del giro de los recursos, el Ministerio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará

la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que los patrimonios autónomos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021181 DEL 29-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Características del concepto técnico mediante el cual el avalúo catastral es idóneo para el reconocimiento contable de bienes inmuebles recibidos sin contraprestación

Doctor

JORGE ALBERTO MORENO VILLARREAL

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500022172 del 6 de mayo de 2020, mediante la cual consulta “¿Cuáles son las características que debe contemplar el concepto técnico mediante el cual se establece el avalúo catastral de los predios como el instrumento idóneo para su reconocimiento contable?”, en atención a los siguientes acontecimientos:

1. Según lo dispuesto en los artículos 1º y 11º del Decreto 554 de 2003, por medio de los cuales se ordenó la supresión y liquidación del Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, INURBE, y el consecuente traspaso de bienes, derechos y obligaciones al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT), el PAR INURBE le entregó al MVCT una base de datos (registros) con información de posibles bienes inmuebles.

Basados en el concepto de posibilidad, dichos registros han sido reconocidos contablemente en cuentas de orden como posibles activos. Cuando se surte el proceso de depuración y saneamiento y se establece el dominio (control-derecho) en cabeza del MVCT, se procede con el reconocimiento como activo (inventarios) del bien saneado.

2. De acuerdo con el Concepto CGN N° 20182000031051 del 7 de junio 2018 expedido al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT), se concluyó que si esta encuentra que los avalúos catastrales cuentan con un nivel de actualización que los equipara con el valor de mercado, bajo estas circunstancias podrán tomarse como base para la medición de los bienes inmuebles.

Posteriormente, en reunión sostenida entre la CGN y el MVCT en abril de 2019, se llegó a la conclusión que: “La incorporación de los bienes recibidos sin contraprestación, teniendo en cuenta las bases de medición previstas en el marco normativo y teniendo en cuenta la doctrina emitida al Ministerio de Vivienda en junio de 2018, podrá validarse a través de un concepto técnico de personal idóneo el avalúo catastral de los predios, equiparándose a un costo de reposición, para aquellos bienes que se van a transferir y a legalizar a título gratuito.”

3. De manera posterior, el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad" contempló dentro de su cuerpo normativo objetivos de política social, dentro de los cuales, como estrategia para alcanzar dichos objetivos, se trazó la línea de vivienda y entornos dignos e incluyentes, que propende mejorar las condiciones físicas y sociales de viviendas, profundizar el acceso a soluciones de vivienda digna, e incrementar la productividad del sector de la construcción.

En dicho marco, y como vehículo para alcanzar estos propósitos, la Ley 1955 de 2019 incorporó al ordenamiento jurídico colombiano una serie de instrumentos normativos que impactaron tanto el diseño como la ejecución de la política pública de vivienda e infraestructura del país, dentro de los cuales están los artículos 276 “Transferencia de dominio de bienes inmuebles fiscales entre entidades” y 277 “Cesión a Título Gratuito o Enajenación de Bienes Fiscales”, los cuales determinan:

“ARTÍCULO 276. TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE BIENES INMUEBLES FISCALES ENTRE ENTIDADES. Los bienes inmuebles fiscales de propiedad de las entidades públicas del orden nacional de carácter no financiero, que hagan parte de cualquiera de las Ramas del Poder Público, así como de los órganos autónomos e independientes, que no los requieran para el ejercicio de sus funciones, podrán ser transferidos a título gratuito a las entidades del orden nacional y territorial con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda, sin importar el resultado de la operación en la entidad cedente. Cuando la entidad territorial no necesite dicho inmueble, la Nación aplicará lo dispuesto en el artículo 163 de la Ley 1753 de 2015.

Las entidades territoriales podrán igualmente ceder a título gratuito a entidades del orden nacional bienes inmuebles fiscales de su propiedad, sin importar el resultado de la operación en el patrimonio de la entidad cedente.

Transferido el inmueble la entidad receptora será la encargada de continuar con el saneamiento y/o titulación del mismo.



PARÁGRAFO. En cualquier caso la transferencia a título gratuito de la que se habla en este artículo mantendrá, en concordancia con el POT, el uso del suelo que posee el inmueble transferido.

ARTÍCULO 277. CESIÓN A TÍTULO GRATUITO O ENAJENACIÓN DE BIENES FISCALES. Modifíquese el artículo 14 de la Ley 708 de 2001, el cual quedará así:

Artículo 14. Cesión a título gratuito o enajenación de dominio de bienes fiscales. Las entidades públicas podrán transferir mediante cesión a título gratuito la propiedad de los bienes inmuebles fiscales o la porción de ellos, ocupados ilegalmente con mejoras y/o construcciones de destinación económica habitacional, siempre y cuando la ocupación ilegal haya sido efectuada por un hogar que cumpla con las condiciones para ser beneficiario del subsidio de vivienda de interés social y haya ocurrido de manera ininterrumpida con mínimo diez (10) años de anterioridad al inicio del procedimiento administrativo. La cesión gratuita se efectuará mediante resolución administrativa, la cual constituirá título de dominio y una vez inscrita en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, será plena prueba de la propiedad.

En ningún caso procederá la cesión anterior tratándose de inmuebles con mejoras construidas sobre bienes de uso público o destinados a la salud y a la educación. Tampoco procederá cuando se trate de inmuebles ubicados en zonas insalubres o zonas de alto riesgo no mitigable o en suelo de protección, de conformidad con las disposiciones locales sobre la materia.

PARÁGRAFO 1o. Para bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

PARÁGRAFO 2o. Para los procesos de cesión a título gratuito o enajenación de dominio de bienes fiscales, no aplicarán las restricciones de transferencia de derecho real o aquella que exige la residencia transcurridos diez (10) años desde la fecha de la transferencia, establecidas en el artículo 21 de la Ley 1537 de 2012.

PARÁGRAFO 3o. En las resoluciones administrativas de transferencia mediante cesión a título gratuito, se constituirá patrimonio de familia inembargable.

PARÁGRAFO 4o. La cesión de la que trata el presente artículo solo procederá siempre y cuando el beneficiario asuma y acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales

pendientes de pago con la entidad territorial, generadas por el inmueble a titular por concepto de impuesto predial.

PARÁGRAFO 5o. Las administraciones municipales o distritales podrán suprimir de los registros y cuentas de los contribuyentes de su jurisdicción mediante los procedimientos de saneamiento contable, las deudas a cargo del cedente por conceptos de tributos a la propiedad raíz respecto al bien cedido en el marco de este artículo.”

Dichas disposiciones impactan de manera directa al MVCT y a la gestión de los bienes que le fueron transferidos en virtud Decreto 554 de 2003, facultándola para transferir y ceder a título gratuito el dominio sobre bienes inmuebles fiscales de su propiedad, con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda siempre que no los requiera para el ejercicio de sus funciones.

En consecuencia, el Plan Nacional de Desarrollo a través de sus artículos 276 y 277 creó un régimen jurídico diferencial, lo cual implica que la transferencia de dominio de esta categoría especial de bienes únicamente podrá hacerse a favor de entidades públicas o de aquellos particulares que se encuentren ocupándolos conforme las previsiones legales; por tanto, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio cuenta ahora con una norma específica, que faculta bajo principios de especificidad, el tratamiento contable excepcional a bienes que ostentan una calidad especial.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 6.3.4. Medición de los activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

### “6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para

una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

(...)

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, señala:

#### “1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición." (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye que, de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los activos no monetarios recibidos en una transferencia, dentro de los cuales se incluyen los inventarios, deben ser medidos al valor de mercado del activo y, en ausencia de este, por el costo de reposición. En caso de que no sea factible obtener alguna de estas mediciones, se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. Igualmente, especifica que tanto el valor de mercado como el costo de reposición deben determinarse conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno.

En principio, la CGN no considera el avalúo catastral como un instrumento idóneo para el reconocimiento y medición de los bienes inmuebles recibidos en una transacción sin contraprestación, dados los problemas operativos, sociales y políticos que inducen a un atraso en el sistema de cálculo, a menos que se evidencie que este valor cumple con las definiciones de valor de mercado o costo de reposición para la fecha en la cual se efectúe la medición.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021341 DEL 29-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencias en operaciones recíprocas generadas con el Tesoro Nacional y la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP

Doctor  
 LUIS HERNANDO LANOS DIAZ  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Superintendencia Financiera de Colombia  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023502 del día 15 de mayo de 2020, reasignada a este Despacho por la Subcontaduría de Centralización de la Información, mediante la cual solicita la realización de una mesa de trabajo con el Tesoro Nacional y la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, con el objeto de unificar criterios y fijar el procedimiento a aplicar por parte de las entidades involucradas, para que no se presenten partidas conciliatorias en el reporte de operaciones recíprocas.

Relaciona las partidas conciliatorias entre las dos entidades, a 31 de diciembre de 2019, así:

## 17. Con el Tesoro Nacional

Entidad	Cuenta	Valor reportado	Partida conciliatoria
Superintendencia Financiera de Colombia	190801 En Administración	12.296.777.026	
Tesoro Nacional	290201 En Administración	293.291.852.308	
	150504 Recursos entregados en administración		280.995.075.282

Frente a esta partida conciliatoria manifiesta que se origina por cuanto la Superintendencia efectuó el traslado de las reservas pensionales al Tesoro, razón por la cual no reporta operación recíproca.

## 18. Con la UGPP

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2193

	Cuenta	Valor reportado	Partida conciliatoria
Superintendencia Financiera de Colombia		-	
UGPP	442801	Transferencias asunción de deudas	8.530.556.461
	5500404	Otras transferencias	- 8.530.556.461
Superintendencia Financiera de Colombia		-	
UGPP	542319	Transferencias asunción de deudas	16.352.883
	4500404	Otras transferencias	- 16.352.883

Este Despacho se permite atender dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

- Diferencia en el reporte de operaciones recíprocas entre la Superintendencia y el Tesoro Nacional

El artículo 1° del Decreto 2713 del 2014, señaló:

“ART. 1º-Traslado de reservas. Modifíquese el artículo 3º del Decreto 1212 de 2014, el cual quedará así:

“ART. 3º-Traslado de reservas. La Superintendencia Financiera de Colombia trasladará a más tardar el 31 de diciembre de 2014, los recursos líquidos de las reservas pensionales constituidas por la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (CAPRESUB), que tenga a la fecha de traslado en su poder al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General De Crédito Público y Tesoro Nacional-cuenta fondo de reservas para bonos pensionales para el pago de los correspondientes bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales. Los recursos representados en títulos valores se trasladarán a precios de mercado valorados conforme con el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en comunicación recibida en la CGN con el radicado 20195500006062 de 18 de febrero de 2019, la Subdirectora de Pensiones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló en relación con los recursos para el pago de Bonos pensionales: “ (...) Así las cosas, cuando se trate de entidades del orden nacional liquidadas cuya función pensional fue trasladada a la UGPP, la revelación de los Bonos corresponderá a la entidad que en el Decreto de paso haya quedado como la obligada de realizar el pago de aquellos. En el caso en que la entidad liquidada haya dejado recursos, estos ingresan al Tesoro Nacional y por tal razón la OBP del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, generalmente, es la que asume el pago de los bonos pensionales. Un ejemplo de ello es el caso de CAPRESUB.

Artículo 2.2.10.22.6. Bonos pensionales (Decreto 1833 de 2016). El reconocimiento y pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales emitidos o por emitir correspondientes

a la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (CAPRESUB) continuará a cargo de la Superintendencia Financiera de Colombia, hasta la fecha en que se ordene el traslado de las reservas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para el efecto. A partir de dicha fecha la competencia para el reconocimiento y pago de los bonos pensionales quedará a cargo de la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De conformidad con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 13 del Decreto 254 de 2000, la Oficina de Bonos Pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solo pagará las obligaciones por concepto de bonos y cuotas parte de bonos que figuran dentro del respectivo cálculo actuarial.”

- Diferencia en el reporte de operaciones recíprocas entre la UGPP y Superintendencia

El numeral 3.2.3 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, señala:

“Cuando un tercero le gire recursos al FOPEP para el pago de obligaciones pensionales (como es el caso de los recursos que la SFC traslada al FOPEP para el pago del pasivo pensional de CAPRESUB reconocido por la UGPP), el tercero (por ejemplo, la SFC) debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

Con el pago de la obligación pensional por parte del FOPEP, ... el tercero debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

- Diferencia en el reporte de operaciones recíprocas entre la Superintendencia Financiera de Colombia y la Dirección General del Tesoro Nacional.

Sobre el particular, en razón a que el Decreto 2713 del 2014 dispuso que los recursos correspondientes a las reservas pensionales constituidas por la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (CAPRESUB) debían trasladarse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, para el pago de los correspondientes bonos pensionales, obligaciones que serán asumidas por la Nación a través de la Oficina de Bonos pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se puede concluir que por no corresponder a un derecho de la Superintendencia Financiera, la Dirección del Tesoro no debe reportar operación recíproca con esta Superintendencia.

- Diferencia en el reporte de operaciones recíprocas entre la UGPP y Superintendencia

Respecto de estas diferencias corresponde a las dos entidades verificar si a 31 de diciembre dieron aplicación al numeral 3.2.3 del artículo 5° de la Resolución 320 de 2019, en donde se indica que para los pagos de la nómina de pensionados realizados a través del FOPEP con recursos de un tercero, la SFC cuando traslada los recursos al FOPEP para el pago del pasivo pensional debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la cuenta de efectivo que corresponda.

Posteriormente, con el pago de la obligación pensional por el FOPEP, la SFC debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia en administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte la entidad que tiene a cargo la obligación pensional en este caso la UGPP, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Del análisis efectuado a las partidas conciliatorias se infiere que la Superintendencia debe revisar la aplicación del citado procedimiento, además de conciliar sus operaciones con los registros efectuados por la UGPP. Revisado lo anterior, no deben presentarse saldos por conciliar entre las dos entidades en las subcuentas 442821-Transferencias por asunción de deudas con la subcuenta-542319 Transferencias por asunción de deudas.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000024561 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de un bien inmueble recibido sin contraprestación que está sujeto a condición resolutoria

Doctor  
DARIO HINCAPIÉ  
Asesor Contable  
Tecnológico de Antioquia -Institución Universitaria  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023582, el día 15 de mayo de 2019, en la cual manifiesta lo siguiente:

Para construcción del Campus Universitario del Tecnológico de Antioquia Aburrá Sur, que es uno de los proyectos más importantes para el Tecnológico de Antioquia, se expidió el Acuerdo No. 001 del 15 de febrero de 2018, por medio del cual el Consejo Municipal de Itagüí autorizó la cesión a título gratuito de un lote de terreno a dicha institución universitaria. En el artículo 4º de dicho Acuerdo se estableció una condición resolutoria, en la que se estableció que si al 31 de octubre de 2019 el proceso constructivo no contaba con un avance de por lo menos el treinta por ciento (30%) de las obras licenciadas por la respectiva Curaduría del Municipio de Itagüí, la cesión se resolvería y el predio volvería al dominio del dicho municipio.

Dicho artículo fue modificado por el Acuerdo No. 003 del 07 de marzo de 2019, por medio del cual se estableció que el Alcalde tendría hasta el 31 de mayo del 2019 para realizar la transferencia del bien referido y se disminuyó el porcentaje de avance fijado en la condición resolutoria a un diez por ciento (10%).

Por medio del Acuerdo No. 011 del 31 de octubre de 2019 se amplió el plazo para la entrega del avance del 10% de las obras hasta el 31 de octubre de 2020, es decir, un año más. No obstante, no se modificó la condición resolutoria que ya se había definido mediante acuerdo No. 003 de 2019.

Luego de esto, mediante escritura pública No. 566 del 05 de abril de 2019, de la Notaría Primera del Circulo de Itagüí, se hizo la cesión del lote a título gratuito a favor del

Tecnológico de Antioquia, quedando establecida en la cláusula 6ª la condición resolutoria, instrumento público que fue registrado el 12 de abril de 2019 en la Oficina de Instrumentos Públicos de Medellín, quedando el lote en mención como propiedad de la institución universitaria.

En los Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2019, el Tecnológico de Antioquia reconoció el activo en la cuenta 1605-Terrenos, y como contrapartida utilizó la subcuenta 310506-Capital Fiscal.

Por lo cual consulta cuál es el reconocimiento contable del hecho económico descrito.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define el principio de contabilidad de esencia sobre forma, como “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

La Norma de ingresos sin contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### “1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

##### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

### 1.3.2. Medición

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la norma de ingresos sin contraprestación, las transferencias son condicionadas cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió.

En el caso concreto, el municipio de Itagüí le cedió un lote de terreno, sin contraprestación, al Tecnológico de Antioquia, para que este construya un campus universitario, y en dicho acto indicó que se debe realizar un avance del 10% de las obras al 31 de octubre de 2020, so pena de que se resuelva la cesión y el predio vuelva a su dominio. Por lo anterior, la transferencia realizada por el municipio de Itagüí al Tecnológico de Antioquia es una transferencia sometida a una condición.

Dichas transferencias deben ser reconocidas mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 1-ACTIVO y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación reconociendo el ingreso en el resultado del periodo, en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En virtud de lo anterior, el reconocimiento del terreno por parte del Tecnológico de Antioquia en sus estados financieros no cumple con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, puesto que la entidad debe continuar reconociendo el pasivo, hasta tanto se cumpla efectivamente la condición de haber construido el porcentaje establecido en la cláusula resolutoria, impactando el ingreso en el resultado del periodo y no en el patrimonio, como se hizo.

En este orden de ideas, el Tecnológico de Antioquia deberá corregir el error conforme a lo dispuesto en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos

Económicos para Entidades de Gobierno, afectando las subcuentas y cuentas del pasivo y patrimonio afectadas por el error. Adicionalmente, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100050821 DEL 27-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento y medición de donaciones no monetarias

Señora  
Hilda Vera Alfonso

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043372, el día 15 de octubre de 2020, mediante la cual consulta sobre la determinación del valor para la incorporación de un vehículo donado a un municipio, sobre el cual no se reporta el costo.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define un activo como sigue:

## “6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

Por su parte, sobre las bases de medición, indica:

## “6.3.4.4. Costo de reposición

104. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos

incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

105. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

106. Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente. (...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 425 de 2019, sobre los ingresos recibidos sin contraprestación, establece:

### “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. (...)

#### 1.3.2. Medición (...)

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

El Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la



entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Cuando la donación corresponda a recursos no monetarios, como es el caso del vehículo, la entidad territorial deberá efectuar su incorporación en el Estado de Situación Financiera siempre que cumpla con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Si el bien cumple con los requisitos para ser reconocido, tratándose de una transacción sin contraprestación, la incorporación en la contabilidad se realizará por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el bien.

El bien se clasificará en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza y destinación del mismo, para esto, se deberá considerar una de las siguientes alternativas:

1. Si será destinado por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, se reconocerá en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si se destinará para ser entregado de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la entrega se efectúe a otra entidad de gobierno, se reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si su destinatario es una empresa, se reconocerá un gasto por subvención mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Si el bien se asigna o entrega a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y

cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera en las cuentas del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003061 del 12-02-2020  
20202000005081 del 27-02-2020  
20202300017121 del 18-03-2020  
20202000017771 del 30-03-2020  
20202000020041 del 08-05-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000022151 del 10-06-2020  
20202000022631 del 16-06-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000024551 del 23-06-2020  
20202000026121 del 25-06-2020  
20202000031481 del 02-07-2020  
20202000037641 del 17-07-2020  
20202000046081 del 24-08-2020  
20202000046351 del 24-08-2020  
20202000049311 del 26-08-2020  
20202000052591 del 02-09-2020  
20202000053141 del 07-09-2020  
20202000053861 del 11-09-2020  
20202000052811 del 10-11-2020  
20202000058511 del 24-11-2020  
20201100068701 del 23-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020

\*\*\*

## 1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000026121 del 25-06-2020

20202000038671 del 27-07-2020

20202000041091 del 06-08-2020

\*\*\*

**1.23 OTROS INGRESOS****CONCEPTO No. 20202000027501 DEL 01-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los títulos de depósito que corresponden a remanentes de procesos administrativos de cobro, que no fueron reclamados por el deudor o de los que no se hubiera localizado su titular

Doctora  
**ANGÉLICA MARÍA PERDOMO SÁNCHEZ**  
 Profesional Universitario Grado 11  
 Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024542, el día 21 de mayo de 2020, en la cual consulta lo siguiente:

“Producto de las facultades de fiscalización asignadas por la Ley 1978 de 2019, artículo 20, la Comisión de Regulación de Comunicaciones tiene la potestad de imponer sanciones, lo que se hace a través de actos administrativos.

Adicionalmente, en razón a que algunos operadores no cumplen con el pago de la contribución en las fechas establecidas por la CRC, la entidad debe realizar el cobro de intereses de mora, de conformidad con lo establecido en el artículo 634 del Estatuto Tributario, en ejercicio de su función de fiscalización y cobro coactivo.

De otra parte, en línea con las facultades previstas en la Ley 1978 de 2019, la Comisión ejerce el proceso administrativo de cobro coactivo a los operadores que tienen saldos de cartera sin pagar, que en algunos casos conlleva al embargo de sus cuentas bancarias, generándose títulos de depósitos judiciales que son consignados a la cuenta de la CRC del Banco Agrario.

Una vez la CRC ha aplicado el título judicial a la cartera del deudor, en algunas ocasiones quedan saldos a favor de los operadores, los cuales no son reclamados dentro del año

siguiente a la terminación del proceso, por lo que la Comisión debe aplicar dichos valores a su presupuesto.

Base legal que soporta la solicitud:

Para la aplicación de los depósitos judiciales, la CRC expidió la Resolución 103 de 2018, “Por la cual se expide el Reglamento Interno de Recaudo de Cartera de la Comisión de Regulación de Comunicaciones”, estableciendo en su artículo 16, lo siguiente:

“ARTÍCULO 16. APLICACIÓN DE DEPÓSITOS. Con fundamento en lo señalado en el artículo 843-2 del Estatuto Tributario, los títulos de depósito que se efectúen a favor de la CRC y que correspondan a remanentes de procesos administrativos de cobro, que no fueran reclamados por el deudor dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiera localizado su titular, ingresarán al presupuesto de la CRC”.

Teniendo en cuenta que estos valores quedan en depósitos judiciales, ¿Cuál es la dinámica contable que debemos utilizar y si es pertinente imputar los ingresos en el rubro de aprovechamiento? Si es positiva la respuesta se solicita se autorice al Ministerio de Hacienda para que dentro del catálogo “Recursos Propios de Establecimientos Públicos” de ingresos se cree el rubro de aprovechamientos.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El literal f) del artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, Por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC–, se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones, preceptúa:

“Artículo 24. Contribución a la CRC. <Artículo modificado por el artículo [20](#) de la Ley 1978 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).

(...)

Para la determinación de la tarifa, la Comisión deberá tener en cuenta el costo presupuestado del servicio de regulación para el respectivo año, y atenderá las siguientes reglas:

(...)

f) Corresponderá a la CRC establecer los procedimientos para la liquidación y pago de la contribución, así como ejercer las correspondientes funciones de fiscalización, imposición de sanciones y cobro coactivo. Sin perjuicio de lo establecido en normas especiales, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contribución serán las mismas establecidas en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios.”

El artículo 16 de la Resolución 103 de 2018, “Por la cual se expide el Reglamento Interno de Recaudo de Cartera de la Comisión de Regulación de Comunicaciones”, extractado en su consulta, señala:

“ARTÍCULO 16. APLICACIÓN DE DEPÓSITOS. Con fundamento en lo señalado en el artículo 843-2 del Estatuto Tributario, los títulos de depósito que se efectúen a favor de la CRC y que correspondan a remanentes de procesos administrativos de cobro, que no fueran reclamados por el deudor dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiera localizado su titular, ingresarán al presupuesto de la CRC”.

El artículo 843-2 del Estatuto Tributario, establece:

“ARTICULO 843-2. APLICACIÓN DE DEPOSITOS. <Artículo adicionado por el artículo 104 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los títulos de depósito que se efectúen a favor de la Administración de Impuestos Nacionales y que correspondan a procesos administrativos de cobro, adelantados por dicha entidad, que no fueren reclamados por el contribuyente dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiere localizado su titular, ingresarán como recursos del Fondo de Gestión Tributaria.”

Por su parte, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, define la esencia sobre forma como “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Igualmente, el mencionado Marco Conceptual, en el numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, señala:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por su parte, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

En virtud de lo anterior, para el reconocimiento contable de los activos, la CRC debe evaluar el momento en el cual los recursos cumplen con los requisitos para su reconocimiento, esto es, debe determinar a partir de cuando ostenta el control de los mismos.

En el caso concreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la Resolución 103 de 2018, extractado en su consulta, los títulos de depósito que se efectúen a favor de la CRC y que correspondan a remanentes de procesos administrativos de cobro, que no fueran reclamados por el deudor dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiera localizado su titular, ingresarán al presupuesto de la CRC, con fundamento en lo señalado en el artículo 843-2 del Estatuto Tributario.

Por lo cual, una vez transcurrido el periodo en el cual el deudor puede reclamar los remanentes y no lo haya hecho o no haya sido posible localizarlo, la CRC realizará el reconocimiento de los saldos de dichos títulos mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 480810-Títulos prescritos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, en cuanto a la solicitud de autorizar al Ministerio de Hacienda para que dentro del catálogo “Recursos Propios de Establecimientos Públicos” de ingresos, se cree el rubro de “aprovechamientos”, es preciso señalar que en virtud de lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema planteado.

Por tal motivo, he dado traslado de su consulta a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1º de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000038091 DEL 21-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Cuentas por cobrar Inventarios Patrimonio de las entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento bienes recibidos en dación de pago por cotizaciones no pagadas.

Doctora  
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN  
Contadora  
Colpensiones

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030132 del 3 de julio de 2020, en la cual solicita concepto en relación con los bienes recibidos en dación de pago por las cotizaciones no pagadas por parte de las empresas deudoras, sobre los siguientes aspectos:

1. Cómo debe registrarse la diferencia entre el valor del bien y la cuenta por cobrar, en los fondos de pensiones administrados por Colpensiones, de acuerdo con las modificaciones realizadas al marco normativo para Entidades de Gobierno.
2. Cómo se debe registrar la utilidad o pérdida por venta de daciones en los fondos de pensiones administrados por Colpensiones, de acuerdo con las modificaciones realizadas al marco normativo para Entidades de Gobierno.
3. En el caso de los bienes inmuebles donde se reciben recursos por concepto de arrendamiento sobre el porcentaje adjudicado, cómo deben registrarse dichos recursos en los fondos de pensiones administrados por Colpensiones, teniendo en cuenta que su destinación es la venta de dicha dación y no su uso.

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 368 de 2019, por la cual se sustituye, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de administración de recursos de seguridad social en pensiones por

la Norma de recursos del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, en el numeral 3.4. del artículo 1°. Reconocimiento de ingresos y gastos, señala:

“6. Cada uno de los fondos afectará sus cuentas de resultados con las partidas que se deriven de la administración de los recursos, tales como: rendimientos, comisiones, deterioros, devolución de rendimientos, ganancias o pérdidas por medición de inversiones, y ganancias o pérdidas por baja en cuentas de activos o pasivos.

7. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto del resultado del periodo.”

Por su parte, el CGC utilizado por las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES como: “Representa el valor de los recursos acumulados en los fondos de pensiones administrados por Colpensiones para el pago de obligaciones pensionales. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones, aportes del Fondo de Solidaridad Pensional y el resultado del ejercicio, entre otros.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- 2-El valor de la obligación por la nómina de pensiones.
- 3-El valor de la obligación por bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales redimidos.
- 4-El valor de la devolución de cotizaciones.
- 5-El valor de la obligación por cuotas partes de pensiones.
- 6-El valor de otras prestaciones económicas.
- 7-El valor de las provisiones relacionadas con procesos judiciales por reconocimientos de obligaciones pensionales o por el ajuste de su valor que impliquen reconocimiento retroactivo.
- 8-El mayor valor de las provisiones.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- 2-El valor de los derechos por las cotizaciones de los empleadores y trabajadores.
- 3-El valor de los derechos por los aportes estatales.
- 4-El valor de los derechos por cuotas partes de pensiones.
- 5-El valor de los títulos pensionales recibidos.
- 6-El valor de los derechos provenientes de la conmutación pensional.
- 7-El valor de los derechos provenientes de la convalidación pensional.
- 8-El valor de los derechos por reintegros pensionales.
- 9-El valor de los derechos por devoluciones de recursos de las administradoras de pensiones.
- 10-El valor de los derechos por devoluciones de mesadas pensionales no cobradas.
- 11-El valor de los derechos por recursos obtenidos por reconocimiento de semanas.
- 12-El valor de los recursos obtenidos por recuperación de cartera.
- 13-El valor de los intereses de mora.
- 14-El valor de los derechos por aportes del Fondo de Solidaridad Pensional.
- 15-El menor valor de las provisiones.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

Las daciones en pago que presenta Colpensiones se originan en la cancelación de las cotizaciones que algunas empresas adeudan a dicha entidad, las cuales son adjudicadas en desarrollo de procesos de cobro.

1. Inicialmente, en la contabilidad de los fondos administrados por Colpensiones al causar la cuenta por cobrar por concepto de cotizaciones afecta la cuenta 3106-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones, de manera que al recibir en pago de la deuda un bien que la entidad destina para su posterior venta, cancela el saldo de la cuenta por cobrar y registra el bien recibido en la cuenta de inventarios, 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, conforme lo dispone la Resolución 368 de 2019, la cual igualmente determina, que la diferencia entre el valor del bien recibido y el valor de la cuenta por cobrar se reconocerá como un ingreso o gasto del período.

En relación con la medición de los bienes recibidos en pago, estos se medirán por el valor de mercado y en ausencia de este por el valor pactado.

2. Al realizar la venta del bien recibido en pago, disminuyen las cuentas en donde se ha registrado el activo y en el evento de presentarse diferencia entre el valor en libros y el de

venta, afectará un ingreso o gasto del período del Fondo de pensiones, en razón a que corresponde a un hecho económico relacionado con las operaciones de este.

3. Respecto de los cánones de arrendamiento de los bienes inmuebles recibidos en dación de pago, la entidad reconocerá un ingreso en el estado de resultados de los fondos, en la subcuenta 480827-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Procede mencionar que el artículo 7° de la Resolución 368 de 2019, derogó la Doctrina Contable Pública del Marco normativo para Entidades de Gobierno que le sea contraria.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001531 del 29-01-2020  
20202000002541 del 06-02-2020  
20202000003171 del 12-02-2020  
20202000003251 del 12-02-2020  
20202300013711 del 06-03-2020  
20202000019251 del 22-04-2020  
20202000020511 del 19-05-2020  
20202000021711 del 04-06-2020  
20202000024581 del 23-06-2020  
20202000026141 del 26-06-2020  
20202000038781 del 23-07-2020  
20202000041421 del 10-08-2020  
20202000053871 del 11-09-2020  
20202000053851 del 14-09-2020  
20202000055331 del 06-10-2020  
20202000051321 del 03-11-2020  
20202000052591 del 09-11-2020  
20201100066001 del 16-12-2020  
20201100071781 del 29-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**

<b>CONCEPTO No. 20202300015061 DEL 12-03-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Gastos que se deben reconocer en la subcuenta 511140- Contratos de administración de la cuenta 5111-GENERALES.

Doctora  
MIRYAN MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004502, del día 31 de enero de 2020, en la cual se señala:

“De manera atenta se requiere conocer en la “cuenta 511140 Contratos de Administración, que tipo de gastos se deben manejar?, porque los gastos pagados por comisión por la administración de recursos, se registra en la cuenta 580237 Comisiones Sobre Recursos Entregados en Administración.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado mediante la Resolución N° 386 del 03 de octubre de 2018, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, en el numeral 3 determina:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Los recursos entregados en administración a otras entidades son aquellos que se entregan a una entidad pública, distinta de una sociedad fiduciaria o tesorería centralizada, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

(...)

#### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas por actualización de los activos del plan de beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, tratándose de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados, la respectiva subcuenta de Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables así:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2218

## "5111-GENERALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

## 5802-COMISIONES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos por comisiones originados en operaciones comerciales y nancieras.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación del saldo al final del periodo contable." (Subrayados fuera de texto)

**CONCLUSIÓN**

Es de precisar que en materia de administración de recursos pueden encontrarse diversidad de modalidades, sin que para todos y cada uno de ellos se factible crear las subcuentas pertinentes. Los recursos en efectivo entregados para su administración se registrarán como recursos entregados en administración, por lo tanto, cualquier pago girado a cambio del servicio requerido, se deberá considerar y registrar como equivalentes a las comisiones a que se refiere el numeral 3.4 Comisiones, de la Resolución N° 386 del 2018. Para esto, la entidad que contrata los servicios deberá debitar la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditar la subcuenta 249053-Comisiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, bajo el contexto de un contrato de administración, la contraprestación pagada a un tercero por la gestión de recursos diferentes al efectivo que no tengan una subcuenta y cuenta que especifique su naturaleza en el Catálogo General de Cuentas, deberá registrarse en la subcuenta 511140-Contratos de administración de la cuenta 5111-GENERALES, siempre que no se transfiera el control de los recursos.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000038811 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de Administración y Operación Gasto Público Social
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimientos de las erogaciones realizadas en desarrollo de acciones de prevención y atención de la Covid-19

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030853 del 7 de julio de 2020, mediante la cual solicita en lo contable de la interpretación adecuada y alcance de la descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, en razón a que las entidades están registrando como gasto público social en salud, las erogaciones realizadas en acciones de prevención y atención de la Covid-19, por ejemplo: la entrega de tapabocas, guantes, gafas, caretas, uniformes antifluido, gorras, etc., para el personal relacionado con la prestación de servicios en salud. Igualmente, los tapabocas y guantes que se entregan a los servidores públicos y contratistas y a la comunidad en general.

Lo indicado, para brindar la asesoría a las entidades en el diligenciamiento del formulario CGN2020\_004\_COVID\_19.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual para preparación y presentación de información financiera del marco normativo para entidades de Gobierno, define los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero como son los ingresos, los gastos y los costos. Es así como en relación con los gastos, señala:

## "6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos) que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

#### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior. (...)"

De otra parte, el CGC incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones describe en el gasto los siguientes grupos:

"51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos."

"55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las

necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.”

Así mismo describe las cuentas:

“5111-GENERALES. Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

“5502-SALUD. Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, incluye el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La regulación contable señala que hay lugar a reconocer gastos cuando disminuyen los beneficios económicos por la salida o disminución del valor de los activos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio; no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, ni con la distribución de excedentes y presentan una medición fiable. Así mismo determina que si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Ahora bien, ante la pregunta de si las erogaciones realizadas por las entidades para atender las necesidades de implementos de prevención y atención de la covid-19, afectan las cuentas de Gasto público social, revisado que efectivamente constituyen gasto porque no están asociados a la producción de bienes ni ventas por la prestación de servicios, la

alternativa a analizar es si estos desembolsos constituyen un Gasto de Administración y Operación o un Gasto Público Social.

En relación con los Gastos de Administración y Operación, estos se presentan cuando corresponden a gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico o por aquellos gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad

Por su parte, se presenta el reconocimiento de un Gasto Público Social, cuando los recursos se destinan directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población. Anotando, que en relación con el tema de salud, el Gasto Público Social hace referencia a los conceptos relacionados con el apoyo y fortalecimiento de la prestación del servicio de salud estatal para garantizar el acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable, así como los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y fortalecimiento institucional.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se entreguen los elementos de prevención y protección de la covid-19, la entidad registrará los del personal administrativo, en la subcuenta 511114-Materiales o suministros de la cuenta 5111-GENERALES y los distribuidos al personal encargado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, en la subcuenta 511102-Material quirúrgico de la cuenta 5111-GENERALES.

En cuanto al suministro de implementos que, en desarrollo de acciones de salud pública, la entidad distribuya de forma gratuita a la población, se registrarán en la contabilidad en la subcuenta 550206-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5502-SALUD.

Es pertinente indicar que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera en las cuentas del gasto, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001521 del 29-01-2020  
 20202000003501 del 14-02-2020  
 20202000020441 del 18-05-2020  
 20202000020451 del 18-05-2020

20202000020511 del 19-05-2020  
20202000040091 del 03-08-2020  
20202000043451 del 14-08-2020  
20202000054251 del 16-09-2020  
20202000055561 del 17-11-2020  
20201100071401 del 28-12-2020  
20201100071791 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.25 GASTOS DE VENTAS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003501 del 14-02-2020  
20202000020441 del 18-05-2020  
20202000020451 del 18-05-2020

\*\*\*

**1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002541 del 06-02-2020  
20202000029321 del 03-07-2020  
20202000031431 del 09-07-2020  
20202000051321 del 03-11-2020  
20201100065601 del 14-12-2020

\*\*\*

**1.27 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

<b>CONCEPTO No. 20202000046351 DEL 24-08-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de obligaciones por la adquisición de bienes y servicios en la ejecución de recursos del Sistema General de Regalías, cuando el producto de la ejecución no va a ser para la entidad ejecutora de las regalías. Reconocimiento de deducciones por concepto de descuentos tributarios

Doctor

IVAN FERNANDO FAJARDO DAZA

Coordinador de Grupo de Apoyo Financiero y Contable

Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500036502 del día 5 de agosto del 2020 en la cual expone la siguiente consulta:

“(…)

En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 1530 de 2012, mediante acuerdos aprobados por las OCAD de cada Municipio, la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, ha sido designada como entidad ejecutora de cuarenta y dos (42) proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías.

De conformidad con la Resolución N° 470 de 2016, numeral 10.2 Registros contables en la entidad ejecutora del proyecto: con base en el acuerdo OCAD donde se establece la distribución de los recursos y se designa la entidad ejecutora del proyecto, si esta es una entidad de Gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS (...)

Así mismo, en su numeral 15 contempla todo lo relacionado con la ejecución de los proyectos por una entidad distinta a la beneficiaria de la regalía, cuando el producto del proyecto no va a ser de la entidad ejecutora o no se ha predeterminado la entidad beneficiaria del mismo, caso de la UNGRD con estos cuarenta y dos (42) proyectos.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos su amable colaboración, con el fin de que se nos indique el procedimiento y registro contable para cada una de las siguientes situaciones:

1. ¿En el momento de recibir una cuenta de cobro de contratistas y/o proveedores de los proyectos de inversión, la UNGRD realiza el registro de la cuenta por pagar, la obligación y la orden de pago a beneficiario final en el Sistema General de Regalías, afectando las cuentas de pasivos y gastos según correspondan?
2. ¿En cuanto al manejo de las deducciones por concepto de retefuente, reteica, estampillas, entre otros, la UNGRD debe realizar el pago de estas a cada entidad correspondiente, con el fin de cumplir con el pago de estas?
3. ¿Cuál debería ser el tratamiento contable en el Sistema General de Regalías de la UNGRD, teniendo en cuenta su papel de ejecutor del proyecto?
4. Teniendo en cuenta que se debe presentar una sola contabilidad, en el momento de realizar el comprobante contable de interoperabilidad entre el SPGR y el SIIF-Nación, ¿cuál sería la afectación contable en el SIIF?

Por último, cabe precisar que conforme a lo previsto en el artículo 8 de la Ley 1530 de 2012, es función del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como Órgano del Sistema General de Regalías, entre otras, consolidar, asignar, administrar y girar los recursos entre los beneficiarios, destinatarios y administradores del Sistema General de Regalías.”

En los siguientes términos se da respuesta a los interrogantes 1,2 y 3. Sobre el interrogante N° 4 se trasladó a la Subcontaduría de Centralización de la información, por ser de competencia de esa área.

## CONSIDERACIONES

Sobre el tema consultado la CGN ha expedido varios conceptos entre los cuales se encuentra el radicado con el N° 20192000030281 del 24 de julio de 2018, dirigido a la Doctora Alexandra Collazos Millán, Jefe de Sección de contabilidad de la Universidad del Valle, el cual señala en sus conclusiones:



“(…) conforme a la normativa vigente del Sistema General de Regalías (SGR) y acorde con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 470 de 2016, el registro contable de los recursos asignados a entidades ejecutoras de proyectos de inversión dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, en cuanto a la definición de cual entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio.

Según lo anotado, los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas:

1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

-En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

-En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

-En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la Universidad del Valle debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la Gobernación del Valle reconocerá contablemente el gasto por transferencia y la Universidad del Valle el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente aplica la Universidad del Valle, toda vez que bajo los lineamientos planteados anteriormente no podrá haber un desfase de períodos contables para efectos del reconocimiento de los ingresos y los respectivos gastos asociados al proyecto, pues siempre habrá correlatividad entre unos y otros, en la medida en que se va ejecutando cada proyecto.

-En el Sistema General de Regalías

En el momento en que surja la obligación por los recursos, en la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

-En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta

133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos -En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

-En la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

-En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, dentro de las definiciones de los elementos de los estados financieros, el numeral 6.1.2. Pasivos señala que “Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada.

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe y establece la dinámica de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, así:

#### DESCRIPCION

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las consignaciones de los valores retenidos en favor de la administración tributaria.
- 2-El valor por concepto de retenciones sobre el impuesto a las ventas, correspondiente a las devoluciones y anulaciones de operaciones de bienes o servicios gravados

##### SE ACREDITA CON:

- 1-Los valores retenidos por la entidad por los diferentes conceptos.
  - 2-Los valores correspondientes a autorretenciones realizadas por los entes autorizados.
- (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas se concluye, para cada uno de los siguientes interrogantes planteados en la consulta:

“1. ¿En el momento de recibir una cuenta de cobro de contratistas y/o proveedores de los proyectos de inversión, la UNGRD realiza el registro de la cuenta por pagar, la obligación y la orden de pago a beneficiario final en el Sistema General de Regalías, afectando las cuentas de pasivos y gastos según correspondan?”

Tal como lo señala en el concepto expuesto en las consideraciones, los registros contables para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR, en cada una de las entidades involucradas, dependen de la definición sobre cual entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio, como se indica a continuación:

Por lo expuesto, frente al interrogante sobre el reconocimiento de las obligaciones para con el proveedor de bienes y servicios, cuando el giro para el pago de estas obligaciones las efectúa directamente el Sistema General de Regalías (SGR) al beneficiario final, esto es al proveedor de bienes y servicios, los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas:

23.1 Si el del producto de la ejecución de los recursos es para la entidad ejecutora.

En este caso, la UNGRD como entidad ejecutora, reconocerá el derecho a los recursos asignados para la ejecución del proyecto y el respectivo ingreso, mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora, para el reconocimiento de las obligaciones derivadas de la ejecución de los convenios, la entidad ejecutora reconocerá el gasto o el activo formado, mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y los pasivos sobre obligaciones tributarias, entre otros.

Esta obligación se cancelará con los giros que efectúe el SGR al contratista o proveedor de bienes y servicios, o a la entidad ejecutora, y su contrapartida se registra en la 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado por parte del SGR al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará su saldo, afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

1.2. Si el del producto de la ejecución de los recursos es para la entidad beneficiaria de las regalías.

Cuando el producto de la ejecución de los recursos es para la entidad beneficiaria de las regalías, y adicionalmente, los recursos no entran a las cuentas bancarias de la entidad ejecutora por cuanto son girados directamente al proveedor de bienes y servicios, no es viable aplicar el numeral 15 del procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado por la Resolución 470 de 2016 al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.

En este caso la UNGRD como entidad ejecutora, no afectará su situación financiera ni los resultados. Le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, y presentar informes al propietario de los recursos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Adicionalmente, revelará en las notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

2. ¿En cuanto al manejo de las deducciones por concepto de retefuente, reteica, estampillas, entre otros, la UNGRD debe realizar el pago de estas a cada entidad correspondiente, con el fin de cumplir con el pago de estas?

Si de acuerdo a la normatividad tributaria vigente, la entidad ejecutora se cataloga como agente de retención que debe cumplir con las obligaciones formales como es presentar y pagar la respectiva declaración de los descuentos tributarios, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los



activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas, con el objetivo de registrar los hechos objeto de la consulta en cada una de las entidades, de la siguiente manera:

-Registros en la entidad beneficiaria de las regalías, por la ejecución de los recursos:

Si la entidad beneficiaria de la regalía, a su vez es la beneficiaria del producto de la ejecución, con la información reportada por la entidad ejecutora, reconocerá en la subcuenta que corresponda el activo o gasto y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-AQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto.

-Registros en la entidad ejecutora para el reconocimiento del derecho a los recursos y de las obligaciones tributarias a su cargo, en su calidad de agente retenedor:

La entidad ejecutora en su calidad de agente retenedor registrará las retenciones tributarias a su cargo, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

-Giro de los recursos para el pago de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora:

Teniendo en cuenta que las obligaciones tributarias están a cargo de la entidad ejecutora en su calidad de agente retenedor, los registros contables en cada una de las entidades, serán:

En la contabilidad del SGR, con el giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto para el pago de las obligaciones tributarias, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

La entidad beneficiaria de la regalía, con la información del giro de los recursos por parte del SGR, debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La entidad ejecutora del proyecto, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3. ¿Cuál debería ser el tratamiento contable en el Sistema General de Regalías de la UNGRD, teniendo en cuenta su papel de ejecutor del proyecto?

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios o a la entidad ejecutora según corresponda, para lo cual debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055031 DEL 24-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de transferencias de recursos a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la recepción de recursos por parte de las Instituciones de Salud Pública, transferidos por el Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

Doctora  
YAMILE HERNANDEZ CORTES  
Contadora General  
Gobernación del Valle del Cauca  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20205500041912 del día 14 de septiembre del 2020 en la cual solicita expedir concepto, indicando las cuentas contables que el Departamento del Valle del Cauca debe utilizar para registrar las transferencias realizadas a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el objetivo de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19, de conformidad con lo establecido en la Resolución 1220.68-0695 del 20 de marzo de 2020 expedida por la Secretaría Departamental de Salud del Valle del Cauca.

Relaciona las Empresas de Salud destinatarias de la transferencia y manifiesta que las mismas registraron la recepción de estos recursos en subcuentas: 443005-Subvención por recursos transferidos, 443090-Otras Subvenciones, 443004-Donaciones y en la subcuenta 132416 Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, mientras que el

Departamento del Valle registró el giro como un Gasto Público Social, en la subcuenta 550208304-Transferencia Red Hospitalaria COVID 19.

Lo anterior con el fin de comunicar a las Empresas citadas en la Resolución las cuentas recíprocas que deben usar para registrar los recursos recibidos por concepto de transferencia y subsanar las inconsistencias presentadas en el reporte de operaciones recíprocas.

En los siguientes términos se atiende la consulta:

### CONSIDERACIONES

La Resolución 1220.68.0695 de marzo del 2020, anexa a la consulta, señala:

“ARTICULO PRIMERO. Transferir recursos propios de libre destinación del Departamento del Valle del Cauca a las INSTITUCIONES DE SALUD PUBLICAS Y PRIVADAS, que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, en los términos de la Ley 1438 de 2011, por un valor total de ONCE MIL SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$11.600.000.000) (...).” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la Normativa Contable Pública, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

#### “5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

#### 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.

SE ACREDITA CON:

1-El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.

2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones

55-GASTO PUBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone lo siguiente:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

## 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

## “1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

2-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

## 4430-SUBVENCIONES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por concepto de subvenciones

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los recursos girados por el Departamento a las Empresas de Salud, Públicas y Privadas con el fin de atender la emergencia ocasionada por la pandemia del coronavirus (COVID 19), deben reconocerse contablemente como gastos por subvenciones, por tratarse de recursos entregados sin ninguna contraprestación para el cumplimiento de un propósito específico.

No es viable el reconocimiento de este hecho por parte de la Gobernación en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL por cuanto no cumplen con los criterios indicados en la descripción de este grupo, es decir, que los recursos no están siendo entregados directamente por la entidad a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, en este caso en materia de salud, de conformidad con las disposiciones legales.

Por lo expuesto, el procedimiento contable, tanto en la Gobernación como en las Empresas, es el siguiente:

Con el giro de los recursos, la Gobernación reconocerá un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Si los destinatarios son Instituciones de Salud de naturaleza privada, la Gobernación por la entrega de los

recursos registrará un débito a la Subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las Empresas de Salud Pública, reconocerán el derecho y el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, en caso que existieran condiciones que de no cumplirse implique la devolución de los recursos por parte de las Empresas beneficiarias, en este caso, la Gobernación deberá reconocer la entrega de los recursos como un activo diferido, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa Pública deberá registrar la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la Gobernación debitará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Con la recepción de los recursos, las Empresas Públicas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa Públicas, la Gobernación reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, las Empresas Públicas receptoras de los recursos deberán reconocer el ingreso y amortizar el pasivo diferido, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.



Con relación a las operaciones recíprocas, la Gobernación reportará con las Empresas Públicas, los saldos que subsistan como derechos y obligaciones en las subcuentas 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, 240290-Otras subvenciones, y la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Las Empresas reportarán con la Gobernación, los saldos de las subcuentas 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno, 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas y en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000401 del 14-01-2020  
20202000002531 del 06-02-2020  
20202000003741 del 14-02-2020  
20202000005081 del 27-02-2020  
20202000007861 del 28-02-2020  
20202300017121 del 18-03-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000020521 del 19-05-2020  
20202000021341 del 29-05-2020  
20202000022631 del 16-06-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000026121 del 25-06-2020  
20202000031481 del 02-07-2020  
20202000034351 del 14-07-2020  
20202000039811 del 30-07-2020  
20202000053141 del 07-09-2020  
20202000055221 del 02-10-2020  
20201100067331 del 21-12-2020  
20201100068661 del 23-12-2020  
20201100068701 del 23-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020

\*\*\*

**1.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL****CONCEPTO No. 20202000004851 DEL 25-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Creación de una subcuenta específica dentro de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, para el registro de las actividades relacionadas con el ejercicio de la autoridad ambiental.

Doctor  
CARLOS ALBERTO VELÁSQUEZ LÓPEZ  
Subdirector Financiero  
Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500001662, del día 17 de enero de 2020, en la cual se señala:

“Según radicado de la C.G.N N. 20192000055281 del 24 de septiembre de 2019, esta corporación recibió respuesta del tratamiento para registrar los gastos de nómina y generales en las subcuentas respectivas asociadas a la actividad del Gasto Público Social-Medio Ambiente-5508 en los siguientes términos:

“...En consecuencia, los gastos de nómina y generales que no puedan registrarse como gasto público social, en la subcuenta que identifique la actividad realizada, deberán registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y DE OPERACIÓN”.

En virtud de ello, la Corporación realizó un análisis minucioso y juicioso de su gasto de personal y la actividad que cada uno de ellos desempeñan para ser asociados a las subcuentas creadas por la Contaduría:

<b>5508</b>	<b>MEDIO AMBIENTE</b>
550801	Actividades de conservación
550802	Actividades de recuperación

550803	Actividades de adecuación
550804	Investigación
550805	Educación, capacitación y divulgación ambiental
550806	Estudios y proyectos
550807	Asistencia técnica
550808	Transferencia de tecnología
550809	Manejo y administración de información
550810	Asignación de bienes y servicios
550890	Otros gastos en medio ambiente

No obstante, y teniendo en cuenta la misión institucional de la CAR, se evidencio que el Plan de Cuentas (Resolución N. 620 de 2015) al no disponer de una subcuenta para una actividad que contemple el ejercicio de la AUTORIDAD AMBIENTAL, la cual, a nuestro juicio, es una de las actividades principales y que es desarrollada por un gran número de servidores, conlleva a que se estén registrando los respectivos gastos de nómina asociados a la autoridad ambiental, en la subcuenta 550890-Otros Gastos en Medio Ambiente.

De los anterior y con el fin de mostrar una realidad económica acorde con las actividades desempeñadas por la CAR y así, evitar que se presente una concentración en la subcuenta 550890 Otros Gastos en Medio Ambiente, se solicita comedidamente estudiar la posibilidad de crear la subcuenta 550811-Autoridad Ambiental.””

Mediante correo electrónico la doctora Carmen Estela Herrera Guerra, profesional especializado en la Subdirección Financiera de la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, allega información relacionada con las actividades que desarrollan las corporaciones en el ejercicio de Autoridad Ambiental, estas son:

“Las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, son entes corporativos de carácter público, creados por la ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeografía o hidrogeografía, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, encargados por la ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender por su desarrollo sostenible, de conformidad con las disposiciones legales y las políticas del Ministerio del Medio Ambiente”.

En razón de lo anterior, la ley 99 de 1993 en su artículo 31 literal 2 estableció:

“Ejercer la función de máxima autoridad ambiental en el área de su jurisdicción, de acuerdo con las normas de carácter superior y conforme a los criterios y directrices trazadas por el Ministerio del Medio Ambiente”

Igualmente, en el desarrollo de actividades por las Oficinas Territoriales, en cumplimiento de lo estipulado en la Ley 99 de 1993, se ejecuta la autoridad ambiental acorde a lo establecido en los siguientes literales del artículo 31:

“9-Otorgar concesiones, permisos, autorizaciones y licencias ambientales requeridas por la Ley para el uso, aprovechamiento o movilización de los recursos naturales renovables o para el desarrollo de actividades que afecten o puedan afectar el medio ambiente. Otorgar permisos y concesiones para aprovechamientos forestales, concesiones para el uso de aguas superficiales y subterráneas y establecer vedas para la caza y pesca deportiva;

10-Fijar en el área de su jurisdicción, los límites permisibles de emisión, descarga, transporte o depósito de sustancias, productos, compuestos o cualquier otra materia que puedan afectar el medio ambiente o los recursos naturales renovables y prohibir, restringir o regular la fabricación, distribución, uso, disposición o vertimiento de sustancias causantes de degradación ambiental. Estos límites restricciones y regulaciones en ningún caso podrán ser menos estrictos que los definidos por el Ministerio del Medio Ambiente.

11-Ejercer las funciones de evaluación, control y seguimiento ambiental de las actividades de exploración, explotación, beneficio, transporte, uso y depósito de los recursos naturales no renovables, incluida la actividad portuaria con exclusión de las competencias atribuidas al Ministerio del Medio Ambiente, así como de otras actividades, proyectos o factores que generen o puedan generar deterioro ambiental. Esta función comprende la expedición de la respectiva licencia ambiental. Las funciones a que se refiere este numeral serán ejercidas de acuerdo con el artículo 58 de esta Ley.

12-Ejercer las funciones de evaluación, control y seguimiento ambiental de los usos del agua, el suelo, el aire y los demás recursos naturales renovables, lo cual comprenderá el vertimiento, emisión o incorporación de sustancias o residuos líquidos, sólidos y gaseosos, a las aguas en cualquiera de sus formas, al aire o a los suelos, así como los vertimientos o emisiones que puedan causar daño o poner en peligro el normal desarrollo sostenible de los recursos naturales renovables o impedir u obstaculizar su empleo para otros usos. Estas funciones comprenden la expedición de las respectivas licencias ambientales, permisos, concesiones, autorizaciones y salvoconductos;

13-Recaudar, conforme a la ley, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas y multas por concepto del uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables, fijar su monto en el territorio de su jurisdicción con base en las tarifas mínimas establecidas por el Ministerio del Medio Ambiente;

14-Ejercer el control de la movilización, procesamiento y comercialización de los recursos naturales renovables en coordinación con las demás Corporaciones Autónomas Regionales, las entidades territoriales y otras autoridades de policía, de conformidad con la ley y los reglamentos; y expedir los permisos, licencias y salvoconductos para la movilización de recursos naturales renovables;

17-Imponer y ejecutar a prevención y sin perjuicio de las competencias atribuidas por la ley a otras autoridades, las medidas de policía y las sanciones previstas en la ley, en caso de violación a las normas de protección ambiental y de manejo de recursos naturales renovables y exigir, con sujeción a las regulaciones pertinentes, la reparación de los daños causados””

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

La Ley 99 de 1993, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, y por la cual se crea el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE, se reordena el Sector Público encargado del la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental -SINA-y se dictan otras disposiciones, en los siguientes artículos indica:

“ARTÍCULO 30.-Objeto. Todas las Corporaciones Autónomas Regionales tendrán por objeto la ejecución de las políticas, planes, programas y proyectos sobre medio ambiente y recursos naturales renovables, así como dar cumplida y oportuna aplicación a las disposiciones legales vigentes sobre su disposición, administración, manejo y aprovechamiento, conforme a las regulaciones, pautas y directrices expedidas por el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE.

ARTÍCULO 31.-Funciones. Las Corporaciones Autónomas Regionales ejercerán las siguientes funciones:

(...)

2. Ejercer la función de máxima autoridad ambiental en el área de su jurisdicción, de acuerdo con las normas de carácter superior y conforme a los criterios y directrices trazadas por el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE;

(...)

ARTÍCULO 47.-Carácter Social del Gasto Público Ambiental. Los recursos que por medio de esta ley se destinan a la preservación y saneamiento ambiental se consideran gasto público social." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas anexo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la siguiente cuenta contable así:

“5508-MEDIO AMBIENTE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. (...)"

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, en el numeral 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos, especifica:

“6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Si el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos que provienen del mismo cubren más de un periodo contable, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente

se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consuma el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con estos recursos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

La Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, solo podrá reconocer en las subcuentas correspondientes de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, los recursos que la misma destine para la preservación y saneamiento ambiental, toda vez que el artículo 47 de la Ley 99 de 1993 establece el carácter social del gasto público ambiental, indicando que dichos recursos se consideran gasto público social.

Si no hay una subcuenta dentro de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE que identifique específicamente el hecho económico, y cumple con la condición del artículo 47 de la Ley antes mencionada, la Entidad deberá efectuar el registro en la subcuenta 550890-Otros gastos en medio ambiente de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE.

De otra parte, las actividades que la Corporación desarrolla y que son propias de su ejercicio como autoridad ambiental, que impliquen un decremento en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionado con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad, como es el caso del otorgamiento de concesiones, permisos, autorizaciones y licencias ambientales requeridas por la Ley para el uso, aprovechamiento o movilización de los recursos naturales renovables o para el desarrollo de actividades que afecten o puedan afectar el medio ambiente, no se les deberá dar la connotación de gasto público social en la categoría de medio ambiente.

Ahora bien, los gastos de nómina incurridos para desarrollar actividades de preservación y saneamiento ambiental, deberá registrarse mediante el uso de códigos auxiliares en las subcuentas correspondientes de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, o la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica. Los gastos de nómina y generales que no puedan registrarse como gasto público social en la subcuenta que identifique la actividad realizada deberán registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

En ese sentido, no es viable crear una subcuenta específica para registrar las actividades misionales bajo el título de Autoridad Ambiental.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000005081 del 27-02-2020  
20202000019791 del 04-05-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000020521 del 19-05-2020  
20202000022631 del 16-06-2020  
20202000023281 del 18-06-2020  
20202000024551 del 23-06-2020  
20202000038811 del 23-07-2020  
20202000054251 del 16-09-2020

\*\*\*



## 1.29 GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003021 del 12-02-2020

\*\*\*

## 1.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000026121 del 25-06-2020

20202000038671 del 27-07-2020

20202000041091 del 06-08-2020

\*\*\*

**1.31 OTROS GASTOS****CONCEPTO No. 20202300016631 DEL 16-03-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las devoluciones de ingresos diversos de periodos anteriores, reconocidos en la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, bajo el Marco Normativo de entidades de gobierno vigente.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015042, el día 11 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se identifican las cuentas contables 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES, 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES y 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, para el registro de las devoluciones de los ingresos fiscales tributarios, no tributarios, venta de bienes y servicios, reconocidos en periodos contables anteriores.

¿Cuál es el registro contable para la devolución de los ingresos diversos, reconocidos en las subcuentas de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, originados en periodos contables anteriores?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Por una parte, el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

##### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, establece:  
“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

(...)

## 5890-GASTOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En función del caso particular que se esté evaluando, el reconocimiento de la devolución de ingresos de periodos anteriores reconocidos en la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, puede realizarse bajo los siguientes dos escenarios:

1. Si la devolución se realiza en el periodo actual como consecuencia de nueva información que no estaba disponible antes de la fecha de autorización de los estados financieros del periodo en el que se reconoció dicho ingreso, el registro contable se realizará afectando el resultado del periodo actual de la siguiente manera:

Se debe realizar un registro débito en la subcuenta 589090-OTROS GASTOS DIVERSOS, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, toda vez que no existe en el catálogo de cuentas de entidades de gobierno una cuenta específica para la devolución de ingresos diversos.

2. Si la devolución se realiza en el periodo actual como consecuencia de la identificación de un error de periodos anteriores, es decir, aún cuando se tenía la información fiable antes de la fecha de autorización de estados financieros del periodo en el que se reconoció dicho ingreso, la información presentada no se ajustó a dicha información, el registro contable se realizará afectando el resultado de periodos anteriores, de la siguiente manera:

Se debe realizar un registro débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que los errores no deben afectar el resultado del periodo actual y, en el caso particular de esta consulta, el error se relaciona con el resultado de periodos anteriores. Adicionalmente, se deberá cumplir con lo correspondiente a revelación de información y, en caso de que el error sea material, realizar la reexpresión de los estados financieros comparativos correspondientes, según lo establecido en la norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, citada en las consideraciones.

Ahora bien, en cualquiera de los dos escenarios descritos anteriormente, como contrapartida se deberá reconocer la cuenta por pagar o disminuir la cuenta por cobrar, según corresponda a cada caso en particular.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000591 del 15-01-2020  
20202000003251 del 12-02-2020  
20202300013711 del 06-03-2020  
20202300013921 del 09-03-2020  
20202300015061 del 12-03-2020  
20202000017771 del 30-03-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000018091 del 06-04-2020  
20202000020511 del 19-05-2020  
20202000022151 del 10-06-2020  
20202000026141 del 26-06-2020  
20202000029361 del 06-07-2020  
20202000053881 del 11-09-2020  
20202000055221 del 02-10-2020  
20202000055531 del 16-10-2020  
20201100065601 del 14-12-2020  
20201100068701 del 23-12-2020  
20201100071781 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.33 COSTOS DE VENTAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.



**1.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

<b>CONCEPTO No. 20202000055321 DEL 05-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Costo de ventas -Servicios Costos de transformación-Servicios educativos
	<b>SUBTEMAS</b>	¿Si las Instituciones Educativas deben manejar la cuenta de Costos de Ventas?

Doctora  
MARTHA LILIANA HERNÁNDEZ MORENO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20205500042342, del día 17 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Por medio de la presente solicito me aclaren, ¿si las Instituciones Educativas deben manejar la cuenta de Costos de Ventas?”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de asociación señala:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Por otra parte, los numerales 6.1.6-Costos y 6.2.4-Reconocimiento de gastos y costos correspondientes a la definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros contenidos en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, establecen:

**6.1.6. Costos**

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos (con independencia de que, en el intercambio, se recuperen o no los costos) y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios. (...).

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Inventarios establece:

#### “9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

##### 9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

10. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios. (...).

#### 9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

#### 9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien”.

Además, la descripción y la dinámica de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS y la descripción del GRUPO 72-SERVICIOS EDUCATIVOS contenidas en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, expresan:

“6305-SERVICIOS EDUCATIVOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el periodo contable.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El costo de los servicios que se vendan.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

2-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los servicios vendidos durante el periodo contable”.

## “72-SERVICIOS EDUCATIVOS

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los costos originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras.

El servicio educativo se estructura por clases de educación, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. Las clases de educación son las siguientes:

Educación formal: la que se imparte en establecimientos educativos aprobados, en una secuencia regular de ciclos lectivos, con sujeción a pautas curriculares progresivas y conducentes a la obtención de grados y títulos. Los centros de costos de esta clase de educación son: Preescolar, Básica primaria, Básica secundaria, Media académica, Media técnica, Superior -Formación técnica profesional, Superior -Formación tecnológica, Superior -Formación profesional, Superior -Postgrado, e investigación.

Educación para el trabajo y el desarrollo humano: la que se ofrece con el objeto de complementar, actualizar, suplir conocimientos y formar en aspectos académicos o laborales, sin sujeción al sistema de niveles y grados. Los centros de costos de esta clase de educación son: Formación en artes y oficios, Validación de niveles y grados, y Formación extensiva.

Educación informal: corresponde a todo conocimiento libre y espontáneamente adquirido, proveniente de personas, entidades, medios masivos de comunicación, medios impresos,

tradiciones, costumbres, comportamientos sociales y otros no estructurados. Los centros de costos de esta clase de educación son: Continuada, Validación para la educación formal, y Difusión artística y cultural.

Servicios conexos a la educación: conjunto de actividades relacionadas con el servicio de educación, que no se encuentran contempladas en las clases de educación descritas anteriormente”.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La entidad debe tener en cuenta la definición y el reconocimiento de los gastos y costos, los costos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios y se reconocerán como gastos y costos los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación deberán registrarse, en su etapa inicial de acumulación, como costos de transformación en las respectivas subcuentas y cuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, teniendo en cuenta el nivel o niveles de educación específica que desarrolle cada institución educativa. En la etapa posterior del proceso de costeo estos valores deberán trasladarse a las subcuentas y cuentas que correspondan al grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, de los servicios respectivos, según sea la naturaleza del servicio prestado.

\*\*\*

**1.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000055321 del 05-10-2020

\*\*\*

**1.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.42 OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002501 del 06-02-2020

20202300013711 del 06-03-2020

20202000019081 del 21-04-2020

\*\*\*

**1.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002501 del 06-02-2020  
20202000026141 del 26-06-2020  
20202000049311 del 26-08-2020

\*\*\*

**1.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR CONTRA (CR)**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000002501 del 06-02-2020  
20202000026141 del 26-06-2020

\*\*\*

**1.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES****CONCEPTO No. 20202000055451 DEL 13-10-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Pasivos contingentes Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales Deber de utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador Grupo Contabilidad

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040372, el día 02 de septiembre de 2020, mediante la cual manifiesta:

“De acuerdo con el asunto relacionado y teniendo en cuenta el marco normativo que regula el procedimiento para consolidar la información contable de los procesos judiciales del ICBF, entre ellas existe el Decreto 1069 del 2015-Decreto Único del Sector Justicia y del Derecho, el cual en su artículo 2.2.3.4.1.3, determina que las Entidades que deban reportar sobre su actividad litigiosa, tienen la obligación de verificar que la información coincida con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI.

Sobre este punto se advierte que, en múltiples ocasiones la Contraloría General de la República en sus auditorías financieras identificó hallazgos relacionados con el procedimiento para consolidar la información contable de los procesos jurídicos relacionados con la provisión contingente, indexaciones y actualizaciones de estos impulsos procesales.



Desde la creación de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado-ANDJE, para el registro de los procesos judiciales, fue creado el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado hoy -eKogui, donde el mencionado Decreto 1069 de 2015, en su artículo 2.2.3.4.1.10 define las Funciones de los apoderados. Son funciones del apoderado frente al Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado-eKogui, la siguiente:

“Numeral 4. Calificar el riesgo en cada uno de los procesos judiciales a su cargo, con una periodicidad no superior a seis (6) meses, así como cada vez que se profiera una sentencia judicial sobre el mismo, de conformidad con la metodología que determine la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.”

Así mismo, la ANDJE expidió la Resolución 353 de 2016 como resultado de un trabajo conjunto con la Contaduría General de la Nación -CGN, encaminado a alinear la citada metodología, en los aspectos propios de los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN, en convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

En conclusión, desde la expedición de la Resolución 353 de 2016 se ha emitido múltiples regulaciones en materia del registro de los procesos prejudiciales, judiciales y administrativos, la cual, debe analizarse de manera sistemática, pues de las observaciones del Grupo Auditor de la Contraloría General de la República e Informes de la Oficina de Control Interno se evidencia interpretaciones parciales que concluyen debilidades infundadas.

El Decreto 1069 de 2015, en el cual, se otorga facultades a (i) Jefe de Oficina Asesora Jurídica o quien haga sus veces, (ii) Administrador del Sistema en la entidad, (iii) Apoderado de entidad, (iv) Secretario técnico Comité de Conciliación, (v) Jefe de Oficina Financiera o quien haga sus veces y (vi) Jefe de Oficina de Control Interno o quien haga sus veces. (Resaltado en negrilla nuestra).

El citado Decreto debe analizarse de manera sistemática con la reglamentación que determina la estructura orgánica del ICBF, así como con la reglamentación de la metodología para calificar el riesgo procesal, entre otras normas contables, las cuales se establece así:

(...)

La reglamentación tiene vacíos, por ejemplo, impone a los apoderados realizar la calificación del riesgo procesal cada seis (6) meses, no obstante, no señala que dicha gestión modifique los estados financieros o contables de los procesos jurídicos.

La Resolución 353 de 2016 de la ANDJE, regula las actividades que deben realizar los apoderados y el responsable del área financiera para (i) determinar las pretensiones, (ii) cálculo de la pérdida del proceso, (iii) registro del valor de las pretensiones en eKOGUI, (iv) ajustar las pretensiones, entre otros aspectos que deben articularse entre gestión jurídica y gestión financiera.

Por otro lado, la CGN emitió la Resolución 116 de 2017, de la cual se resalta la obligación de actualizar por lo menos una (1) vez al año, la información financiera o contable de los procesos judiciales.

Por lo cual, la ANDJE realizó la socialización de la Resolución 353 de 2016 e instó a las Entidades Públicas a adoptar su propia metodología, considerando que cada una tienen funciones y Direcciones, Subdirecciones distintas, por ello, el ICBF emitió la Resolución 5050 de 2017.

En la citada resolución no desarrolla la obligación de calificar el riesgo procesal, lo cual, no implica de manera alguna que los apoderados deban realizarla con la periodicidad que indica el Decreto 1069 de 2015, tampoco se regula la periodicidad que instituyó la CGN en la Resolución 116 de 2017, no obstante, los Grupos Auditores en sus observaciones y hallazgos determinan que debe cumplirse con los ajustes contables previstos en esta regulación.

Por otra parte, de manera clara y precisa la Resolución 5050 de 2017 indica que las decisiones adversas en primera instancia deben provisionarse, no obstante, existe el vacío de si debe calificarse el riesgo procesal en eKOGUI; en este aspecto debe considerarse que los Grupos Auditores requieren consolidado de procesos en el cual se evidencie el resultado de la calificación del riesgo y analizan dichos datos interpretando que la calificación debe coincidir con las provisiones, lo cual, reiteramos no está expresado de manera clara y precisa en la metodología.

Lo anterior, en virtud de que no existe consonancia entre lo establecido por el Decreto 1069 de 2015 -Decreto Único de Sector Justicia y del Derecho, en los términos de actualización y responsabilidad de las provisiones contingentes, con lo mencionado al respecto en la Resolución 353 de 2016 y la Resolución 116 de 2017 emitida por la CGN, y por ende la resolución de 5050 de 2017 del ICBF.

Adicionalmente, en la Resolución 425 de 2019 “Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”

En la medición posterior de las provisiones dice:

Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustaran afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible”.

Así las cosas, se requiere unificar la normatividad aplicable para facilitar las actividades de los Contadores y a su vez de los apoderados y para establecer mecanismo articulados de seguimiento.

El ICBF es una entidad contable pública-ECP que consolida 33 PCI y es por allí donde se impulsan los procesos, en tal sentido es necesario que habiliten usuarios de consulta a cada uno de ellos para las actividades a lugar en cada sede regional del ICBF.

Por lo anteriormente expuesto, se solicita la siguiente consulta teniendo en cuenta lo mencionado por la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado (...)”.

1. ¿Quién debe calificar la provisión contingente, y como un contador debe consultar en entidades consolidadoras en el aplicativo Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado-Ekogui?
2. ¿Es gestión de un contador administrar la aplicación Ekogui?
3. ¿Cuál debería ser la periodicidad para realizar las actualizaciones de las provisiones contingentes?
4. Al realizar las actualizaciones de las pretensiones, ¿Se debe contabilizar la indexación registradas en el Ekogui, bajo el nuevo marco normativo NICSP y cada cuánto?
5. ¿Los registros contables de los impulsos procesales hechos con anterioridad a la entrada en vigor de las normas expuestas quedan así o hay que entrar a realizar los cambios respectivos?

6. Cuando hay entidades consolidadoras ¿crear usuarios de consulta es prudente que se realice a todas las PCI?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

### “1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

### 3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soporte a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los

responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran.

(...)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

### 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

#### 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y

organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

### 3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES, del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo Para Entidades De Gobierno, anexo a la Resolución 116 de 2017, establece:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda.

Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

## 2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

#### 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de medición del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015 Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-



INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al cierre del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la obligación pase a ser posible o remota, se revertirá la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.”

El Decreto 1069 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho, preceptúa:

“Artículo 2.2.3.4.1.1. Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado "eKOGUI" es el único sistema de gestión de información del Estado, para el seguimiento de las actividades, procesos y procedimientos inherentes a la actividad judicial y extrajudicial del Estado, ante las autoridades nacionales e internacionales.

Artículo 2.2.3.4.1.6. Usuarios del Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI. Para efectos de lo establecido en el presente capítulo, son usuarios del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado -eKOGUI, los funcionarios que ocupen los siguientes cargos o designaciones:

Jefe de Oficina Asesora Jurídica o quien haga sus veces.

Administrador del Sistema en la entidad.

Apoderado de entidad.

Secretario técnico Comité de Conciliación.

Jefe de Oficina Financiera o quien haga sus veces.

Jefe de Oficina de Control Interno o quien haga sus veces.

Artículo 2.2.3.4.1.7. Funciones del Jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la entidad o quien haga sus veces. Son funciones del Jefe de la Oficina Asesora Jurídica o quien haga sus veces frente al Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI, las siguientes:

1. Coordinar el registro oportuno y la actualización permanente la información la actividad litigiosa de la entidad, en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI, de conformidad con los lineamientos, protocolos e instructivos emitidos por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.
2. Gestionar, de acuerdo con sus competencias y dentro del Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado -eKOGUI, el proceso de pagos de sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, bajo los principios de celeridad, eficacia y eficiencia.
3. Liderar la aplicación de los lineamientos e instructivos que expida la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado para la implementación y uso Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI.

Artículo 2.2.3.4.1.8. Designación del administrador de la información reportada en Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI. Los representantes legales las entidades de que trata este capítulo, deberán asegurar el registro oportuno y la actualización permanente de información en Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI, para lo cual, deberá designar como administrador del Sistema a un servidor que acredite título de abogado.

El nombre del servidor designado deberá ser informado a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado. De no remitirse dicha información, se entenderá que la responsabilidad de la administración del Sistema recae en el representante legal de la entidad. Así mismo,

cuando se presente cambio de administrador del Sistema se deberá informar a la Agencia dentro de los 10 días hábiles siguientes a su designación.

Parágrafo. Los representantes legales de las entidades y organismos del orden nacional con sedes a nivel territorial, deberán designar, un administrador local para cada una de las sedes, quien cumplirá con las mismas funciones del administrador central.

(...)

Artículo 2.2.3.4.1.10. Funciones del apoderado. Son funciones del apoderado frente al Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado -eKOGUI, las siguientes:

1. Registrar y actualizar de manera oportuna en el Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado -eKOGUI, las solicitudes de conciliación extrajudicial, los procesos judiciales, y los trámites arbitrales a su cargo.
2. Validar la información de solicitudes de conciliación, procesos judiciales y trámites arbitrales a su cargo, que haya sido registrada en el Sistema por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado e informar a la Agencia, dentro de los 15 días siguientes al ingreso de la información, cualquier inconsistencia para su corrección.
3. Diligenciar y actualizar las fichas que serán presentadas para estudio en los comités de conciliación, de conformidad con los instructivos que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado expida para tal fin.
4. Calificar el riesgo en cada uno de los procesos judiciales a su cargo, con una periodicidad no superior a seis (6) meses, así como cada vez que se profiera una sentencia judicial sobre el mismo, de conformidad con la metodología que determine la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.
5. Incorporar el valor de la provisión contable de los procesos a su cargo, con una periodicidad no superior a seis (6) meses, así como cada vez que se profiera una sentencia judicial sobre el mismo de conformidad con la metodología que se establezca para tal fin.

Parágrafo. Cuando la representación extrajudicial y judicial sea adelantada por abogados externos a la entidad, se deberán incluir como obligaciones del contrato el cumplimiento de las responsabilidades asignadas para los apoderados en el presente artículo.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, y dado que versan sobre distintas materias, se hace necesario precisar que atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los interrogantes respecto del Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado (eKOGUI), pues esta materia no es objeto de su regulación normativa, sino que los lineamientos generales para el control, administración y dirección del eKOGUI, así como plan de vigilancia judicial para seguimiento y monitoreo de la información contenida en este, corresponden a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE). Por lo cual, se recomienda a la entidad evaluar dichos interrogantes de cara a lo señalado por la ANDJE sobre el particular, y a lo establecido en el Decreto 1069 de 2015.

Ahora bien, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo Para Entidades De Gobierno, anexo a la Resolución 116 de 2017, establece que con la notificación de la admisión de las demandas interpuestas en contra de la entidad, se debe evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

La obligación será remota, cuando la probabilidad de pérdida del proceso sea prácticamente nula, por lo cual, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad; la obligación será posible, cuando la probabilidad de pérdida del proceso sea menor que la probabilidad de no pérdida, por lo que la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente; y por último, la obligación será probable, cuando la probabilidad de pérdida del proceso sea más alta que la probabilidad de no pérdida, caso en el cual deberá constituirse una provisión.

Estas probabilidades de pérdida del proceso serán objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo remota, posible o probable, o si se modifican.

El procedimiento contable referido, establece también, que para realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso la entidad debe utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y, que cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizarla.

Ahora bien, dado que el proceso contable está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo en la entidad, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

En este sentido, dado que la información sobre los procesos judiciales se produce en el área jurídica de la entidad, y que de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1069 de 2015 los apoderados deben calificar el riesgo en cada uno de los procesos judiciales a su cargo con una periodicidad no superior a seis (6) meses, debe existir un adecuado flujo de información de esta área con el área financiera, para efecto de garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros contables respecto de los procesos judiciales.

Por lo anterior, si el apoderado, con ocasión a los nuevos hechos ocurridos en el proceso judicial, al realizar la revisión periódica califica el proceso y la obligación cambia, esto es, deja de ser posible, probable o remota, se deberá realizar el ajuste respectivo en los Estados Financieros.

Así pues, el hecho de que en atención a lo establecido en el Decreto 1069 de 2015 los apoderados realicen una revisión periódica de la probabilidad de pérdida del proceso, impacta en los estados financieros, pues, contrario a lo que se establece en la consulta, aunque el Decreto 1069 de 2017 no señale que como resultado de dicha gestión se deben modificar los estados financieros, ello no conlleva a que haya un vacío o contradicción; dado que este es un hecho económico sujeto de reconocimiento contable de conformidad con lo establecido en la normativa contable, particularmente en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, que establece que la probabilidad de pérdida será objeto de seguimiento y cuando la entidad obtenga nueva información debe realizar los registros respectivos.

Por lo cual, la entidad deberá, mediante sus políticas, definir los mecanismos para que se proceda al debido reconocimiento contable.

Ahora bien, el Procedimiento en mención establece que los pasivos contingentes o las provisiones deberán constituirse por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente, y que para efecto de establecer dicho valor, las entidades deben utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo cual, palmario es que si el valor que refleja la mejor estimación del desembolso, es que el área jurídica o el que apoderado respectivo establece después de realizar la indexación o actualización respectiva, el área contable deberá registrar este valor, y no otro, en sus estados financieros.

En virtud de todo lo anterior, la entidad deberá garantizar que las metodologías que se adopten mediante los respectivos actos administrativos, estén acordes también con la normativa expedida por la CGN.

Ahora bien, respecto a su interrogante sobre si cuando hay entidades consolidadoras es prudente crear usuarios de consulta a todas las PCI, me permito manifestar que dicha decisión no corresponde a la CGN, sino que la entidad deberá adoptarla con las condiciones de uso y manejo que haya establecido el respectivo administrador de la plataforma tecnológica.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000024881 del 23-06-2020

20202000027151 del 30-06-2020

20202000043611 del 14-08-2020

\*\*\*

**1.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**1.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000018131 del 06-04-2020  
20202000018821 del 15-04-2020  
20202000024581 del 23-06-2020  
20202000055191 del 01-10-2020  
20201100071791 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB)**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000018131 del 06-04-2020  
20202000024581 del 23-06-2020  
20201100071791 del 29-12-2020

\*\*\*

**1.51 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.**

<b>CONCEPTO No. 20202000000641 DEL 16-01-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados con una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización de los contratos de concesión de las nuevas fases de Transmilenio

Doctora  
 MARÍA CLEMENCIA PÉREZ URIBE  
 Directora Corporativa  
 Transmilenio S.A.  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20195500040612, del 21 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con el tratamiento contable de hechos económicos asociados a los nuevos contratos de concesión de las fases I y II de Transmilenio S.A., quien actúa como gestor en virtud de los mismos.

Al respecto, damos respuesta a las preguntas formuladas en el orden por usted planteado:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable para Transmilenio S.A., como ente gestor, en relación con los nuevos contratos de concesión para la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros en Bogotá D.C.?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable para Bogotá D.C.-SITP, quien ejerce el control de los activos afectos a la concesión del servicio de transporte público, en aplicación de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente incorporada en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones? En el caso de aplicar la norma citada, ¿se entendería que el reconocimiento de los activos adquiridos bajo el contrato de provisión de flota de transporte estaría en los estados financieros de la ECP Bogotá D.C.-SITP., así como el respectivo pasivo asociado?



3. En el entendido que no existe procedimiento contable para el reconocimiento de los sistemas integrados de transporte, surge la inquietud sobre el reconocimiento del patrimonio autónomo del SITP, el cual está conformado por los recursos producto del recaudo de tarifas, las partidas dispuestas en Bogotá D.C para el Sistema y los costos asociados a la prestación del servicio.

Por lo anterior se consulta si debe incorporarse este Patrimonio Autónomo a la información financiera de la ECP Bogotá D.C., ya que corresponden a recursos controlados por Bogotá D.C -SITP y en tal caso, ¿cuál es el registro contable para realizar la incorporación del patrimonio autónomo SITP en Bogotá D.C-SITP?

Adicionalmente indicar si la actualización del mismo se efectúa de acuerdo con el numeral 1.2.1.3 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración o si la ECP Bogotá-SITP, debe reconocer los activos, pasivos, ingresos o costos asociados al Sistema TransMilenio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

## CONSIDERACIONES

1. **Tratamiento contable para TMSA -Ente Gestor-del Sistema TransMilenio, en su condición de agente, de los nuevos contratos de concesión de la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros, en Bogotá D.C.**

24.

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público define como principio de contabilidad: “Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Como se desprende de las consideraciones que plantea su consulta, en torno al rol de Transmilenio S.A. como gestor del sistema, es la entidad (sociedad anónima con participación pública) que recibe de la entidad territorial el encargo de adelantar las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del Sistema Público de Transporte Masivo de Pasajeros, las cuales son necesarias para su implementación y operación. Acorde con lo anterior, Transmilenio no actúa ni como entidad concedente ni como concesionario.

Lo anterior guarda congruencia con lo definido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno,

que define a la entidad concedente como “aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión”.

**25. ¿Cuál es el tratamiento contable para la ECP Bogotá D.C.-SITP, quien ejerce el control de los activos afectos a la concesión del servicio de transporte público, en aplicación de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente incorporada en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones? En el caso de aplicar la norma citada, ¿se entendería que el reconocimiento de los activos adquiridos bajo el contrato de provisión de flota de transporte estaría en los estados financieros de la ECP Bogotá D.C.-SITP., así como el respectivo pasivo asociado?**

En concordancia con lo planteado en las consideraciones precedentes, desde la perspectiva contable, es la entidad territorial quien actúa como concedente en los contratos de concesión y por consiguiente corresponde a la misma llevar la contabilidad de los Sistemas Públicos de Transporte Masivo de Pasajeros (SPTMP) como parte de su contabilidad. Lo anterior, dado que dichas entidades son las que esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SPTMP, y son quienes asumen los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la operación de dichos sistemas.

Así las cosas, los hechos económicos asociados a los SPTMP se reconocerán, se medirán y revelarán de conformidad con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), por parte de la entidad territorial.

Sobre el particular, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, establece que un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, la norma antes referida señala, en relación con los activos que se adquieren en virtud del acuerdo de concesión, que “la entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales,

siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión”. (Subrayado fuera de texto)

Acorde con lo anterior, el párrafo 8 de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente establece: “Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente”. (Subrayado fuera de texto)

El concesionario por su parte recibe una contraprestación o remuneración, de conformidad con los términos del acuerdo, y en tal sentido el párrafo 9 de la norma objeto de análisis prescribe que: “...la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario)”. (Subrayado fuera de texto)

Como se infiere de las consideraciones planteadas en su consulta, el Distrito Capital, desde lo establecido en la norma contable, es la entidad que actúa como concedente y, en consecuencia, los activos adquiridos a través de las diferentes modalidades de concesión, afectos al SPTMP, serán reconocidos en Bogotá D.C. y de igual manera deberá reconocer, atendiendo los términos del contrato de concesión, el pasivo financiero o diferido según corresponda.

En relación con los contratos de provisión de flota de transporte, de acuerdo con las consideraciones precedentes, se precisa que deberán reconocerse en la entidad territorial los activos (en este caso la flota de transporte como elemento sustancial para hacer viable la operación del sistema de transporte) y el pasivo asociado a la adquisición de la misma en virtud del contrato de concesión (retribución del concesionario de provisión).

**26. En el entendido que no existe procedimiento contable para el reconocimiento de los sistemas integrados de transporte, surge la inquietud sobre el reconocimiento del patrimonio autónomo del SITP, el cual está conformado por los recursos producto del recaudo de tarifas, las partidas dispuestas en Bogotá D.C para el Sistema y los costos asociados a la prestación del servicio.**

Efectivamente, dentro del Régimen de Contabilidad Pública no se ha desarrollado un procedimiento contable vinculante o normativo en relación con los hechos económicos asociados a los SPTMP que se han implementado en el país. La Contaduría General de la Nación (CGN) viene realizando un proceso de investigación tendiente a expedir dicho procedimiento contable, contemplando en lo posible las diferentes modalidades y las variaciones que se han ido surtiendo en los esquemas de implementación de los sistemas en diferentes entidades territoriales.

No obstante, en ausencia del procedimiento contable, en relación con los recursos del sistema que se manejan a través de patrimonios autónomos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que los recursos entregados en administración son aquellos, “bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad”.  
(Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, el Distrito Capital deberá aplicar el numeral 1.2 Fiducia Mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en lo que corresponda.

Ahora bien, si los recursos en patrimonios autónomos no han sido reconocidos en el Distrito Capital, se incorporarán debitando la cuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

## CONCLUSIONES

Transmilenio S.A., como ente gestor del Sistema Público de Transporte Masivo de Pasajeros (SPTMP), no actúa ni como entidad concedente ni como concesionario. En consecuencia, no debe efectuar registros contables asociados a los contratos de concesión.

Por su parte, el Distrito Capital, como entidad concedente, debe aplicar la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Marco normativo para Entidades de Gobierno. En consecuencia, el Distrito Capital debe reconocer los activos en concesión y el pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario.

En el caso del pasivo, teniendo en cuenta que se tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario a través del desembolso de valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión, con base en la liquidación periódica por la

provisión y disponibilidad de los vehículos, corresponde a la entidad concedente reconocer el pasivo financiero.

En relación con el tratamiento contable de los recursos del SPTMP, controlados por el Distrito Capital y administrados a través de patrimonio autónomo, corresponde a este reconocer y actualizar los recursos controlados de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. Ahora bien, si los recursos en patrimonios autónomos no han sido reconocidos en el Distrito Capital, se incorporarán debitando la cuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001991 DEL 05-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Varios
	<b>SUBTEMAS</b>	Pago beneficiario final con recursos del Sistema General de Regalías Diferencia en saldos de los recursos del FONPET

Doctora  
LEIDY MARCELA GARAVITO  
Contadora  
Municipio de Chipatá  
Chipatá-Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500002682, del 22 de enero del 2020, en el cual solicita concepto sobre los siguientes registros contables:

1. ¿A qué cuenta contable se deben llevar los recursos del SPGR dado que son sin situación de fondos?
2. Se tiene requerimiento por parte de la Contaduría General de la Nación sobre diferencias en saldos FONPET ¿Cómo se realizarían estos ajustes tanto en la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO como en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES?

Al respecto, me permito informarle que para resolver la consulta relacionada con el requerimiento por parte de la Contaduría General de la Nación sobre las diferencias de saldos FONPET, se da traslado a la Subcontaduría de Centralización de la Información.

Ahora bien, la consulta relacionada con el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) cuando se ha definido el pago directamente al destinatario final, esto es, al proveedor de bienes y servicios, se resuelve en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El inciso primero del artículo 19 de la Ley 1942 de 2018 que trata del giro y la ordenación del gasto establece que “Los órganos y demás entidades designadas como ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías deberán hacer uso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) para realizar la gestión de ejecución de estos recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas directamente desde la cuenta única del SGR a las cuentas bancarias de los destinatarios finales”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2. Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional, del Procedimiento contable para el registro de los recursos del sistema general de regalías (SGR), expedido mediante Resolución 470 de 2016, establece que: “Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS”.

Por su parte El numeral 5. Ejecución de los proyectos de inversión con recursos de las regalías directas o del 40% del fondo de compensación regional por parte de la entidad territorial u otra entidad que haya sido designada, de este mismo procedimiento, determina que: “Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos de las asignaciones directas o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional, la entidad ejecutora del proyecto de inversión, bien sea la entidad territorial u otra que haya sido designada (siempre que el producto del proyecto vaya a ser suyo y, por ende, va a beneficiarse del potencial de servicio o de los beneficios económicos asociados a los activos obtenidos), reconocerá el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Para el efecto, aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que cuando el Sistema General de Regalías (SGR) gira los recursos directamente al proveedor de bienes y servicios, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previamente constituida con la instrucción de abono en cuenta de la transferencia.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003031 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Aspectos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del aporte en especie en desarrollo de un convenio de asociación suscrito entre la entidad de Gobierno y la Fundación Panamericana para el desarrollo-FUPAD

Doctora  
SANDRA JULIANA VILLAMARÍN GUZMÁN  
Asesora  
Fondo de Programas especiales para la Paz  
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500000602 del 13 de enero de 2020, mediante el cual anexa el convenio de asociación celebrado por el Fondo de Programas especiales para la paz de la Presidencia de la República y la Fundación Panamericana para el desarrollo-FUPAD Colombia. En relación con este convenio, la entidad consulta a la CGN el procedimiento contable para reconocer el aporte que en especie realiza el FUPAD.

**CONSIDERACIONES**

El Fondo de Programas especiales para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (Entidad), suscribió con la Fundación Panamericana para el desarrollo-FUPAD Colombia (Asociado), el convenio de Asociación N° 214 de 2019, por valor de \$29.952.000.000, de los cuales FUPAD Colombia aporta en especie un valor de \$3.952.000.000, con el objeto de: "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y económicos para el apoyo en la implementación de los objetivos de las Zonas estratégicas de intervención integral (ZEII) y beneficiar a la población que se encuentra en ellas."

El aporte en especie que realiza el Asociado está representado en estrategias debidamente valoradas, tales como: Iniciativas con balance positivo, Formación, Acompañamiento y Asistencia técnica, Comunicaciones y visibilidad, las cuales son aprobadas por el Comité Operativo así como la información relacionada con la implementación debidamente soportada, en donde el FUPAD Colombia presenta indicadores de gestión social, anotando



al respecto que los beneficios del aporte son recibidos directamente por la población que se encuentra en las Zonas estratégicas de intervención integral.

En relación con la normatividad contable, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno, adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, se refiere a los elementos de los estados financieros y define el Activo como:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

La entidad reconoce un activo en su contabilidad, cuando por el control del mismo espera la generación de beneficios económicos o potencial de servicios, según lo dispone el Marco conceptual aplicado por las entidades de Gobierno.

Ahora, como el aporte en especie que el FUPAD Colombia realiza en los términos del convenio de asociación celebrado con el Fondo de programas especiales para la Paz de la Presidencia de la República-FONPAZ, está representado en beneficios y actividades recibidos directamente por la población de las zonas estratégicas de intervención integral (ZEII), para la entidad de Gobierno no se materializa un derecho o un ingreso que le generen beneficios económicos o potencial de servicios que deba reconocer contablemente.

En las Notas a los estados financieros al informar sobre la ejecución del convenio, se deberá hacer referencia al aporte en especie realizado por el FUPAD, en beneficio de la comunidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003051 DEL 12-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	El plazo que establece el párrafo del artículo 3° de la Resolución 425 de 2019, es decir, 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a las Normas, aplica de la misma manera para las modificaciones a manuales de políticas contables y procedimientos que sean necesarios.

Doctora  
ADRIANA PÉREZ COLORADO.  
Contadora  
Bogotá, D.C.-Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500000872, del 14 de enero de 2020, donde consulta a la CGN:

“La Resolución 425 de 2019 menciona en el párrafo del artículo 3° lo siguiente:

Las entidades de gobierno dispondrán hasta el 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación, y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescritas en la presente Resolución.

De acuerdo con lo anterior, ¿este plazo aplica de la misma manera para las modificaciones a manuales de políticas contables y procedimientos que se consideren necesarios en el sistema de información correspondiente a la vigencia 2019 que se indican en el artículo 2° de la misma resolución?

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Los artículos 1°, 2° y el párrafo del artículo 3° de la Resolución 425 de 2019 “Por la cual se modifican las Normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, expresan:

**ARTÍCULO 1°.** Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

**ARTÍCULO 2°.** Transitorio. Los ajustes a los activos y pasivos que se originen en aplicación del anexo de la presente Resolución afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

**PARÁGRAFO DEL ARTÍCULO 3°.** Las entidades de gobierno dispondrán hasta el 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescritas en la presente Resolución.

Además, el numeral 3.2.4-Manuales de Políticas, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016 denominado Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece:

### 3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo

definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

Por otra parte, los numerales 6 y 7 de la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en anexo denominado Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Resolución 425 de 2019, señalan:

#### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

##### 4.1. Políticas contables

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para darle respuesta a su consulta la entidad de gobierno debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

1) Respecto al plazo para realizar los ajustes necesarios en el sistema de información correspondientes a la vigencia 2019, la entidad debe aplicar lo establecido en el párrafo del artículo 3° de la Resolución 425 de 2019, que expresa que las Entidades tienen plazo de efectuar estos ajustes hasta el 31 de marzo de 2020, de acuerdo con las modificaciones de las normas contenidas en el anexo de esta Resolución.

2) En lo concerniente a las modificaciones de los manuales de políticas y procedimientos la entidad debe aplicar el numeral 3.2.4 -Manuales de políticas, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución N° 193 de 2016 denominado Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en donde se especifica que la entidad deberá elaborar manuales que describan las diferentes formas en las que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, los manuales deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda.

Además, para la actualización del Manual de políticas contables la entidad aplicará, principalmente, lo establecido en los numerales 6 y 7 de la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIO EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el anexo de la Resolución 425 de 2019 denominado Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 6 señala que la entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera, y numeral 7 expresa: los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre.

Teniendo en cuenta lo mencionado en el aspecto 2) de las conclusiones, podemos deducir que la entidad debe realizar las modificaciones o cambios a los manuales de políticas contables y procedimientos cuando los cambios normativos induzcan a tales cambios, o cuando a partir de juicios profesionales de quien tiene a su cargo el proceso contable y considerando las circunstancias particulares de la Entidad, se considere necesario implementarlos, siempre que se efectúe en armonía con el respectivo Marco normativo aplicable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003771 DEL 14-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Manuales de Políticas contables, procedimientos y procesos contables en una entidad de Gobierno

Doctora  
CAROLINA SÁNCHEZ BRAVO  
Directora Vigilancia Fiscal Sector Social  
Contraloría General de la República  
Bogotá, D.D.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500003702 del 28 de enero de 2020, mediante la cual solicita:

1. Qué debe contener el Manual de Políticas Contables conforme las directrices establecidas en la Resolución CGN 533 de 2015, dentro del marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno.
2. Los procedimientos contables deben ser parte o están inmersos en el Manual de Políticas Contables. En caso afirmativo, por favor indicar porqué.
3. El alcance del Manual de Políticas Contables, en el actual Marco Normativo, debe garantizar la definición de responsabilidades, procesos, procedimientos, formas de realizar las labores contables y de preparar los informes financieros. Igualmente, en caso afirmativo indicar las razones.
4. En qué momento deben implementarse los procesos y procedimientos contables.

**CONSIDERACIONES**

En cumplimiento de las facultades otorgadas por la Ley, la CGN expidió la Resolución N° 628 de 2015, con la cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública-RCP el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, en donde se define el alcance del RCP y sirve de base para el desarrollo de la normatividad contable pública en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, señalando en el numeral 5.2.3. Marco normativo para entidades de Gobierno:

“El Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

Las Guías de Aplicación son documentos que no son de carácter vinculante y que ejemplifican por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante.

El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para la preparación de estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

(...)

#### 5.2.5. Procedimientos transversales



Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.”

De otra parte, mediante Resolución 192 de 2016, la CGN incorpora al RCP los Procesos transversales, de los cuales mediante la Resolución 193 de 2016, regula el Control Interno Contable, que en su Anexo, señala:

### “3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

#### 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

#### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

### 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

#### 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

(...)

### 3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a

afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros. Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos. Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

### 3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, (...)

#### MARCO DE REFERENCIA DEL PROCESO CONTABLE

ELEMENTOS DEL MARCO NORMATIVO	ACCIONES DE CONTROL
POLITICAS CONTABLES	1. Verificar que se aplique el marco normativo correspondiente a la entidad. 2. Revisar que se hayan contemplado todos los criterios necesarios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.
POLÍTICAS DE OPERACIÓN	3. Adoptar una política mediante la cual todos los hechos económicos, realizados en cualquier dependencia de la entidad sean informados al área de contabilidad. 4. Definir e implementar políticas para identificar los bienes en forma individualizada. 5. Implementar políticas para realizar las conciliaciones asociadas a las pensiones de jubilación (cálculos actuariales), cesantías consolidadas y sus intereses, préstamos por pagar, retenciones tributarias y demás pasivos que, de acuerdo con la naturaleza de la entidad, se consideren significativos y lograr así una adecuada clasificación contable. 6. Implementar procedimientos administrativos para establecer la responsabilidad de registrar los recaudos generados; la autorización de los soportes realizada por funcionarios competentes; el manejo de cajas menores o fondos rotatorios y sus respectivos arqueos periódicos; el manejo de propiedades, planta y equipos, y los demás bienes de las entidades, así como la respectiva verificación de su aplicación adecuada.

	<p>7. Establecer, como política institucional, la presentación oportuna de la información financiera debidamente analizada.</p> <p>8. Adoptar una política, procedimiento, guía, lineamiento o instrumento de depuración contable permanente y de sostenibilidad de la calidad de la información.</p> <p>9. Implementar una política o procedimiento de cierre integral de las operaciones.</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

El Marco normativo emitido por la CGN, aplicado por las entidades de Gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas.

Además de los Procedimientos Contables basados en el Marco Conceptual y en las Normas para desarrollar los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación sobre temas particulares que deben ser observados por la entidad cuando desarrolla alguna de las actividades regladas en los respectivos procedimientos, la CGN emite procedimientos transversales, que regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.

Un Procedimiento transversal aplicado por todas las entidades, con independencia del respectivo marco normativo, es el Procedimiento de Control Interno contable según el cual las entidades deben contar con Manuales de políticas contables elaborados acorde a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos contables del marco normativo para la elaboración y presentación de los estados financieros que la entidad aplique, según su naturaleza y actividad.

Igualmente, este procedimiento indica que corresponde a las entidades elaborar manuales de procedimientos y funciones de acuerdo con las actividades contables y asignación de responsabilidades de quienes las ejecutan directamente o de quienes están relacionados con el proceso contable porque proveen la información o suministro de datos que deben ser entregados de manera oportuna y con las características necesarias, para que sean procesados adecuadamente.

Así mismo, se indica que la entidad debe establecer e implementar en cada una de las diferentes etapas del proceso contable, acciones de control que permitan mitigar o neutralizar los factores de riesgo, dependiendo de la complejidad de las operaciones.

Según lo indicado, atendemos cada una de las preguntas realizadas,

1. Qué debe contener el Manual de Políticas Contables conforme a las directrices establecidas en la Resolución CGN 533 de 2015, dentro del marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno.

El Procedimiento de Control Interno contable señala que el Manual de Políticas contables debe incorporar los principios, bases de estimaciones, acuerdos y reglas que serán aplicadas de manera uniforme a las transacciones, hechos y operaciones incorporados a la información financiera considerando la naturaleza y actividad de la entidad, todo ello desarrollado en el marco de la regulación contable que aplique.

Al respecto es pertinente señalar que en el manual de políticas contables además de contener las normas contables a aplicar, debe indicar los criterios que orientan el campo de acción para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa de que en este se delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias de su quehacer, su operatividad y su entorno, siempre que guarden estrecha coherencia con el marco normativo.

2. Los procedimientos contables deben ser parte o están inmersos en el Manual de Políticas Contables. En caso afirmativo, por favor indicar porqué.

En desarrollo del proceso contable para el registro de sus operaciones, la entidad puede definir como política contable un procedimiento. Tratándose de los Procedimientos contables regulados por la CGN, estos hacen parte de la política en la medida que son expedidos en desarrollo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de la información financiera.

Ahora, la entidad puede elaborar un manual integral de políticas y procedimientos, dentro del cual armonice las políticas contables, con sus procedimientos operativos, administrativos y demás elementos que contribuyan a un expedito proceso contable, todo ello ajustado al Marco normativo que le corresponda o puede presentar manuales independientes, lo anterior corresponderá a una decisión de carácter administrativo definida por la entidad.

3. El alcance del Manual de Políticas Contables, en el actual Marco Normativo, debe garantizar la definición de responsabilidades, procesos, procedimientos, formas de

realizar las labores contables y de preparar los informes financieros. Igualmente, en caso afirmativo indicar las razones.

Los procesos incorporan procedimientos y dentro de estos deberán definirse las actividades y las responsabilidades relacionadas con la preparación de la información financiera, aspectos a los que igualmente se refiere el Procedimiento de control interno contable, cuando señala que corresponde a las entidades elaborar manuales de descripción de las actividades contables y asignación de responsabilidades de quienes las ejecutan directamente o de quienes están relacionados con el proceso contable porque proveen la información o suministro de datos que deben ser entregados de manera oportuna y con las características necesarias, para que sean procesados adecuadamente.

#### 4. En qué momento deben implementarse los procesos y procedimientos contables.

Desde el inicio de operaciones y siempre durante el desarrollo de su actividad, la entidad debe definir los procedimientos que le permitan atender al proceso contable de Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos para disponer de información financiera que cumpla las características esenciales de relevancia y representación fiel.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004481 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Vigencia del concepto 200611-80581 de 2006 Valores de reporte a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)

Doctor  
NICOLÁS ARANGO VÉLEZ  
Jefe de Procesos Legales y Cumplimiento  
Incolmotos Yamaha S.A.  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500005062, el día 04 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante concepto 80581 de 2006, la Contaduría conceptúo sobre la facturación con decimales a entidades públicas, indicando que:

“La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos.”

2. Con fundamento en lo anterior, las entidades públicas en proceso (sic) contractuales públicos, exigen que la facturación se haga en pesos sin subdivisiones en centavos (decimales), negándose a recibir las respectivas facturas.

3. En atención a las nuevas regulaciones de facturación electrónica y puntualmente en el anexo técnico adjunto, si bien se da la posibilidad de validación con redondeos (5.2.1) técnicamente no es posible hacerlo tal como lo paso a explicar, lo cual ha generado la no validación de las facturas por parte de la DIAN: (...)

4. Con base en lo anterior, para efectos de facturación a entidades públicas, si se cumple con el concepto de la Contaduría la DIAN rechaza y no valida las facturas (...)

En atención a los anteriores supuestos, conforme el principio de coordinación, solicito a las dos entidades de manera conjunta, emitir concepto, (...) a fin de que el administrado pueda cumplir con las normas sobre facturación electrónica (...)"

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

Parágrafo. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.”

Los literales i) y j) del artículo 4º de La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, estipulan:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...).”



Tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-668 de 2014, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos.” (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió las siguientes normas:

- a) La Resolución 037 de 2017, (que derogó la Resolución N° 743 de 2013), la cual regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
- b) La Resolución 414 de 2014 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y la Resolución 139 de 2015 que incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
- c) La Resolución 533 de 2015 mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.
- d) La Resolución 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

El concepto 200611-80581 de 2006 referido en su consulta, establecía:

“TEMA: Presentación de información  
SUBTEMA: Aproximación de centavos a pesos

(...)

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200611-80581, mediante la cual solicita concepto respecto a la viabilidad de que la entidad, internamente, establezca como política el manejo de cero decimales en los sistemas que alimentan la contabilidad.

Al respecto es necesario precisar que este despacho ya se pronunció a través del concepto 23120 del 7 de julio de 2005, el cual se adjunta fotocopia.

También es importante precisar que el Contador General de la Nación basado en el análisis, estudio y evaluación del concepto en comento, y el concepto emitido por el Banco de la República, autoridad monetaria del país, radicado con el número 07823 del día 12 de abril de 2006, determino incluir en el párrafo 119 del numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 222 de 2006, referente al principio de medición que “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”. (Subrayado fuera de texto)

Quiere decir entonces, que a partir del año 2007, las entidades contables públicas, deberán efectuar los registros de las transacciones, hechos y operaciones en pesos, sin subdivisiones en centavos.”

El numeral 1.1 del Procedimiento para la Agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública-convergencia, a la CGN, a través del Sistema CHIP, anexo a la Resolución 159 de 2019, establece:

“1.1. Aspectos generales y técnicos de los formularios

Valores de reporte. Los valores se diligencian en pesos (el sistema acepta dos decimales).”

## CONCLUSIONES

La Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de

la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria. Por lo cual, para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de los mismos, ya que estos no pueden ser interpretados a la luz de la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública precedente, pues además de estar derogada, mal pudiera interpretar las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió.

Lo anterior no significa que los conceptos que fueron emitidos atendiendo a la normativa del régimen precedente no puedan aplicarse para interpretar las normas este, por el contrario, en caso de que la entidad se remita a las normas de dicho régimen, los conceptos emitidos para interpretarlo, deben ser aplicados, pero sólo en lo que respecta al mismo.

En este sentido, tenemos que el concepto 200611-80581 del 2006 se expidió en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, mismo que ya se encuentra derogado, por lo cual, no podrá aplicarse para efecto de reporte de información de los estados financieros emitidos bajo la regulación vigente.

Por otra parte, es menester manifestar que en el asunto objeto del concepto 200611-80581 es la presentación de información. En dicho concepto no se trató el tema de facturación con decimales en entidades públicas, pues de conformidad con preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

La norma vigente sobre los valores de reporte a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), es el Procedimiento para la Agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública-convergencia, a la CGN, a través del Sistema CHIP, anexo a la Resolución 159 de 2019, que establece que los valores de se diligencian en pesos y que el sistema acepta dos decimales.

Es preciso indicar que la normativa señalada en el párrafo anterior, se refiere al reporte de información financiera que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben hacer a la Contaduría General de la Nación, lo cual no interfiere con asuntos sobre facturación electrónica de competencia de la DIAN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300004811 DEL 27-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor  
 CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA  
 Coordinador Gestión Financiera  
 Superintendencia de Subsidio Familiar  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500043642 del 17 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita alcance a los conceptos 20192000001321 del 17 de enero de 2019 y 20192000025961 del 17 de junio de 2019 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002. Lo anterior, con base en las conclusiones de la mesa de trabajo del 07 de febrero de 2020.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 25 de 1981 por la cual se crea la Superintendencia del Subsidio Familiar, estableció en su artículo 19 que “Las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia del Subsidio Familiar están obligados a proveer, mediante contribución anual, los fondos necesarios para los gastos que ocasione el sostenimiento de la Superintendencia. El Superintendente fijará por anualidades tal contribución como un porcentaje de los aportes totales pagados por los empleadores a las entidades sometidas a vigilancia, según los balances de su último ejercicio. La contribución que se imponga a cada entidad no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del respectivo total de aportes a que el inciso anterior se refiere”.

Posteriormente, el artículo 6 de la Ley 789 de 2002, estableció:

“ARTÍCULO 6. RECURSOS PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO. Las Cajas de Compensación Familiar administrarán en forma individual y directa o asociada con otra u otras Cajas un fondo para apoyar al empleo y para la protección al desempleado conforme los artículos 7, 10 y 11 de la presente ley. El Gobierno determinará la forma en que se administrarán estos recursos cuando no puedan ser gestionados directamente por la Caja de Compensación Familiar.

(...)

Son fuentes de recursos del fondo las siguientes:

(...)

b) El porcentaje no ejecutado que le corresponde del cuatro por ciento (4%) de los ingresos de las Cajas al sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar en el período anual siguiente; (...)” (Subrayado fuera del texto)

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por medio de la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el principio de devengo implica que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo”.

De igual forma, según lo relacionado con el reconocimiento de los elementos en los estados financieros, para el reconocimiento de ingresos y gastos se establece:

#### “6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los

aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

Cuando la entidad tenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

#### 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes...” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La descripción de la 5424-SUBVENCIONES, establece que “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras

entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Teniendo en cuenta las aclaraciones realizadas en la mesa de trabajo del 06 de febrero de 2020, la transferencia de los recursos que realiza la Superintendencia de Subsidio Familiar (SSF) a las cajas de compensación para el fomento del empleo y protección al desempleo se constituye en un hecho económico diferente a la obtención del ingreso que le corresponde a dicha Superintendencia en virtud de lo establecido en el artículo 19 de la Ley 25 de 1981.

En ese sentido, la SSF deberá seguir el siguiente tratamiento contable para efectos de registrar el traslado de recursos a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados para el fondo de apoyo al empleo y la protección del desempleo:

### 1. Registro de la transferencia de recursos no ejecutados en el periodo

Respecto de los recursos apropiados y no ejecutados presupuestalmente, la SSF deberá registrar en el momento en que de conformidad con el artículo 6 de la Ley 789 de 2002 se determine la obligatoriedad de efectuar la transferencia de recursos, como una cuenta por pagar a las cajas de compensación, mediante un débito en la subcuenta 542410-Subvención por programas con entidades sin fines de lucro que sirven a los hogares, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditando la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

De igual forma, la SSF aplicará el mismo procedimiento en caso de que no ejecute el total de las reservas presupuestales y ello ocurre en el período contable siguiente.

Cuando la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) realice el desembolso a las cajas de compensación, la SSF registrará el giro de estos recursos debitando la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

El presente concepto modifica el numeral 1. del concepto emitido por la CGN con número de radicado 20192000001321 del 17 de enero de 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013661 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Hechos económicos soportados a través de documentos contables, que se encuentran en medios magnéticos.

Doctora  
RUTH RÍOS ROA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003862, del día 28 de enero de 2020, en la cual se señala:

“Solicito se me aclare si en una oficina financiera que hace las veces de oficina contable y tesorería, de una personería municipal es viable adjuntar en medio magnético (CD) los soportes físicos requeridos (factura, documentos equivalentes, documentos estipulados por el sistema de gestión de calidad de la entidad, entre otros) para el respectivo pago?”

Igualmente solicito si es viable para un pago no adjuntar el contrato, acta de inicio, o si estos se pueden adjuntar en medio magnético y no en físico como soporte físico para el pago del mismo?

Lo anterior en virtud de la política de cero papel y políticas de implementación de TICS.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 525 de 2016 modificada por la Resolución N° 625 de 2018, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública la norma de Proceso contable y sistema documental contable, que es transversal a los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, expresa en los numerales 4 y 5 lo siguiente:

**“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**



El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

## 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran

bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en el numeral 3.2.3. Sistema documental establece:

“3.2.3. Sistema documental

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para esto, deberán definir los documentos contables que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados.

Al respecto, el numeral cuarto de la norma de Proceso contable y sistema documental contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, establece que los hechos económicos se deben documentar a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; los cuales deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar conforme lo establezca la tabla de retención documental establecida en desarrollo del sistema de control de calidad.

Es de aclarar que, los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, se pueden encontrar impresos o en archivos electrónicos, este último es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

Por lo tanto, la reproducción de soportes en archivos digitales es válida si así lo ha decidido el Representante Legal como responsable de la administración del sistema documental contable, de modo que no se hace obligatoria su impresión, pero si debe posibilitarse si alguna circunstancia especial así lo amerita. En efecto, la entidad deberá incluir en el manual de políticas contables, una que trate la forma de reproducción de documentos contables, de esta manera existirá claridad sobre los eventos que pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos.

Ahora bien, la Resolución mencionada permite que la conservación de los documentos contables se pueda realizar a elección del Representante Legal, en cualquier medio electrónico, magnético, óptico o similar, para su posterior consulta y verificación de la información financiera, y siempre que:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Para garantizar la conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable la entidad deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

En concordancia con lo anterior, la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013691 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Responsables del control interno contable Funciones o responsabilidades de la oficina de control interno respecto al control interno contable

Doctora  
TATIANA LÓPEZ  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500006752, el día 13 de febrero de 2020, mediante la cual consulta:

1. ¿Cuál es la responsabilidad de las oficinas de control interno respecto al control interno contable de una entidad pública?
2. ¿Quién es el encargado en las entidades públicas del control interno financiero y del control interno contable?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibidem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

"Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública." (Subrayado fuera de texto.)

Dicho procedimiento, establece en su numeral 1.3. Evaluación del control interno contable, lo siguiente:

"(...) La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública." (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información, *ibidem*, establece:

"(...) En cuanto a las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera se efectúen en forma debida."

En el mismo sentido y para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, evaluará el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4.1.1. Orientaciones para su diligenciamiento, ibídem, establece:

“(…) Debe tenerse en cuenta que el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, tiene la responsabilidad de asignar las calificaciones correspondientes con base en las verificaciones realizadas, así como en los demás mecanismos, instrumentos y formas adoptadas por este funcionario a efectos de lograr objetividad en los resultados.”

La casilla de “OBSERVACIONES” es de obligatorio diligenciamiento para todas las preguntas. En esta parte, el Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, podrá indicar o describir los criterios aplicados para efectos de asignar la referida calificación o mencionar los documentos o papeles de trabajo que soportan la calificación asignada.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4.3 Evaluación del control interno contable para efectos de gestión, ibídem, establece:

“En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.”

En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se resuelve su consulta en los siguientes términos:

1. *¿Cuál es la responsabilidad de las oficinas de control interno respecto al control interno contable de una entidad pública?*

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, señala las funciones y responsabilidades de la oficina de control interno respecto al control interno contable, por lo cual, se recomienda consultar dicho procedimiento. Lo anterior, teniendo cuenta que en el mismo se señala que la evaluación del control interno contable, en cada entidad, le corresponde al jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces.

Ahora bien, por considerarlo de su especial interés a efecto de interpretar el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se adjunta Concepto CGN N° 20192000024751.

*2. ¿Quién es el encargado en las entidades públicas del control interno financiero y del control interno contable?*

De conformidad con lo estipulado en el artículo 6° de la Ley 87 de 1993, el control interno es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente de los organismos y entidades públicas, y la aplicación de los métodos y procedimientos, al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de dichas entidades y organismos.

En virtud de lo anterior, y teniendo en cuenta lo establecido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, el control interno contable se adelanta en las entidades bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo, y de los responsables de las áreas financieras y contables.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300013701 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Control interno contable Soportes contables Obligatoriedad de aplicación del RCP

Doctor  
LIBARDO GUAUTA RINCÓN  
Coordinador Grupo de Control Disciplinario Interno del  
Ministerio de Justicia y del Derecho  
Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500007662 del 18 de febrero de 2020, mediante la cual consulta lo siguiente:

1.-¿Qué facultades tiene un servidor público con funciones de Contador Público de una entidad o Coordinador del Grupo de Gestión Administrativa, Financiera y Cantable para reclasificar un valor en una cuenta diferente: cuentas por cobrar a cuentas de orden. ¿Puede hacerlo oficiosamente?

En caso afirmativo o negativo, ¿cuál es el marco legal?, ¿qué soportes se deben dejar?, ¿cuál es el procedimiento a seguir y en dónde está regulado?

2.-¿Cuál es el trámite a seguir en materia contable, cuando por mandato legal se pierde el control sobre un recurso porque lo adquiere otra entidad?

2.1 ¿Qué acciones debe adelantar el Contador Público de una entidad, respecto de los estados financieros, cuando la entrega de los soportes físicos de la obligación no se puede hacer en una sola vigencia fiscal?

2.2. Hasta cuándo la entidad que era titular del activo, debe reflejar el valor en sus estados financieros y en qué cuenta?

3.-Se puede afirmar que el control sobre un recurso o un activo se pierde cuándo cambia su titularidad jurídica por disposición legal? ¿Este evento cómo se debe reflejar en los estados financieros?

4.-¿Qué efectos tiene para una entidad el hecho de que su cuenta no sea objeto de fenecimiento?

5.-Qué efectos produce la sobreestimación de los ingresos no tributarios y la consecuente subestimación del capital fiscal de una entidad, cuando en el presupuesto de la próxima vigencia no se incluye el respectivo valor -sobreestimado-por no tener potencial de servicio, no ser titular de la obligación y no generar beneficios económicos futuros?

6.-Cuál es la fuerza de vinculante de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación (CGN) para la Contraloría General de la República y los Ministerios, a la luz de la sentencia 0-487 de 1997?

7.-¿Qué ocurre cuando una entidad procede según las directrices rectoras de la CGN y la Contraloría General de la Nación en sus procesos de auditoría no las acata o no los comparte?

Parágrafo primero: Indicar a la Contaduría General de la Nación que el marco legal que fundamenta el presente cuestionario es el siguiente: Ley 30 de 1986, Artículo 22 del Decreto 3183 de 2011, Artículo II -5-del Decreto 2897 de 2011, Ley 1743 de 2014, artículo 20 del Decreto 272 de 2015, conceptos número CGN 20162000036811 del 18-11-2016 y 20182000047871 del 19-O 19-2018.

## CONSIDERACIONES

El Artículo 269 de la C. P. señala: “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas.” (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del precepto constitucional, la Ley 87 de 1993, “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” señaló:

(...)

“Artículo 3°. Características del Control Interno. Son características del Control Interno las siguientes:

- a. El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad; Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;

(...)

- d. Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros

(...)

Artículo 6° Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos. (Subrayados fuera de texto)

Con el objeto de reglamentar las normas citadas, la CGN expidió la Resolución N° 193 de 2016 relacionada con el Procedimiento de Control Interno Contable la cual en su Anexo dispone:

#### “1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

#### 1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

2. Promover la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, en procura de contribuir con el logro de los propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. Dichas características incluyen: gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control.
3. Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

- e) Garantizar que los hechos económicos de la entidad se reconozcan, midan, revelen y presenten con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

### 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

19. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

(...)

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso contable y Sistema documental contable incorporada al RCP mediante la Resolución N° 525 de 2016, señalaba en el respectivo Anexo lo siguiente:

### “3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. (...)

#### 1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.”

## CONCLUSIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia señala que corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país.

Por su parte, la Ley 298 de 1996, al asignar las funciones de la Contaduría General de la Nación dispuso, entre otras, “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

Acorde con lo anotado, en el contexto de la competencia otorgada por la Ley, nos permitimos atender las preguntas formuladas:

**Pregunta 1.** Qué facultades tiene un servidor público con funciones de Contador Público de una entidad o Coordinador del Grupo de Gestión Administrativa, Financiera y Contable para reclasificar un valor en una cuenta diferente: cuentas por cobrar a cuentas de orden. ¿Puede hacerlo oficiosamente?

En caso afirmativo o negativo, ¿cuál es el marco legal?, qué soportes se deben dejar?, ¿cuál es el procedimiento a seguir y en dónde está regulado?

El Contador Público de una entidad, en ejercicio de su profesión encargado del área contable, tiene la obligación y es responsable por la aplicación de la normatividad contable expedida por el regulador, así como por el cumplimiento e implementación de las políticas y procedimientos definidos por la entidad, con el objeto de garantizar que la información financiera cumpla con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

En este sentido, es facultad de la entidad definir en el contexto de la Normatividad contable vigente y de las políticas acordadas determinar si existen las condiciones para el retiro de las cuentas por cobrar de los estados financieros y el posterior control en cuentas de orden.

De otra parte, el Procedimiento de Control Interno incorporado al RCP, señala que es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables disponer de las herramientas que permitan la mejora continua y sostenible de la información, como pueden ser la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y la implementación de políticas, procedimientos, lineamientos orientados a la depuración permanente y a la mejora de la calidad de la información presentada.

Según lo anotado, es función administrativa que la entidad elabore los manuales de procedimientos en donde en desarrollo de las actividades del proceso contable se asignen las responsabilidades de los que participan, así como determinar las operaciones que por su materialidad y por la naturaleza del hecho económico ameritan autorizaciones de niveles jerárquicos superiores además de la firma del Contador, así como los soportes que deben sustentar el registro e incorporación de los hechos económicos en la contabilidad.

**Pregunta 2.** ¿Cuál es el trámite a seguir en materia contable, cuando por mandato legal se pierde el control sobre un recurso porque lo adquiere otra entidad?

**2.1.** ¿Qué acciones debe adelantar el Contador Público de una entidad, respecto de los estados financieros, cuando la entrega de los soportes físicos de la obligación no se puede hacer en una sola vigencia fiscal?

**2.2.** Hasta cuándo la entidad que era titular del activo, debe reflejar el valor en sus estados financieros y en qué cuenta?

En materia contable el aspecto de control está sujeto a si por los recursos reconocidos contablemente la entidad espera un beneficio económico o un potencial de servicio con independencia de la forma legal que da origen a las transacciones y a los hechos económicos. En este contexto, la entidad es quien define si posee el control sobre el recurso para en caso afirmativo una vez identificado el hecho económico, clasificarlo acorde con la clasificación contenida en el Catálogo General de Cuentas definido para el ámbito al cual corresponda la entidad o si debe retirarlo de la contabilidad porque no cumple con los criterios para su presentación en la información financiera.

Por otra parte, de acuerdo con la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable, las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en



documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

**Pregunta 3.** Se puede afirmar que el control sobre un recurso o un activo se pierde cuando cambia su titularidad jurídica por disposición legal? ¿Este evento cómo se debe reflejar en los estados financieros?

Cuando por una disposición legal un recurso es transferido a otra entidad, no necesariamente puede afirmarse que ha cedido el control, ya que en algunas circunstancias la titularidad jurídica no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, porque puede presentarse el hecho de que quien transfiere el bien, si aún asume de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados al activo, mantiene el control y es quien presenta el activo en su información financiera.

**Pregunta 4.** ¿Qué efectos tiene para una entidad el hecho de que su cuenta no sea objeto de feneamiento?

Pronunciarnos sobre las disposiciones de una entidad diferente, como es la entidad de control, encargada del feneamiento o no de la información financiera de la entidad, excede la competencia de la CGN.

**Pregunta 5.** Qué efectos produce la sobreestimación de los ingresos no tributarios y la consecuente subestimación del capital fiscal de una entidad, cuando en el presupuesto de la próxima vigencia no se incluye el respectivo valor -sobreestimado-por no tener potencial de servicio, no ser titular de la obligación y no generar beneficios económicos futuros?

En materia contable un mayor valor causado por concepto de ingresos generan mayores utilidades que incrementan el capital fiscal más no lo subestiman. Ahora, cuando la entidad identifica que existe un error por una causación indebida que afectó el Estado de resultados de períodos anteriores, deberá efectuar los ajustes a que haya lugar, para lo cual aplicará lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, contenida en el Marco normativo para las entidades de Gobierno.

En relación con la normativa presupuestal no es competencia de la CGN pronunciarse sobre el particular.

**Pregunta 6.**Cuál es la fuerza vinculante de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación (CGN) para la Contraloría General de la República y los Ministerios, a la luz de la sentencia C-487 de 1997?

El carácter vinculante de las decisiones de la CGN se refiere a la obligatoriedad que tienen las entidades públicas de aplicar la normatividad contable expedida por la CGN, reconocido este carácter por la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1997 cuando indica:

“CONTADOR GENERAL DE LA NACION. Le corresponde el diseño, implantación y establecimiento del control interno. Le corresponde al Contador General de la Nación como director de la institución, garantizar que en ella se diseñen e implementen políticas de control interno de conformidad con las disposiciones de la citada ley 87 de 1993, por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno, luego es evidente la incidencia necesaria que tendrán las disposiciones que produzca en materia contable la Contaduría General de la Nación en los sistemas de control interno que en cumplimiento de la ley 87 de 1993 adopte cada entidad pública, sin que ello signifique violación de ninguna norma del ordenamiento superior.” (Subrayado fuera de texto)

Además, las entidades públicas están sujetas al proceso de auditoría que adelanten las entidades de Control, quienes observarán la correcta aplicación de la regulación contable por parte de que las entidades que se encuentran en el ámbito de la regulación expedida por la CGN.

**Pregunta 7.** ¿Qué ocurre cuando una entidad procede según las directrices rectoras de la CGN y la Contraloría General de la Nación en sus procesos de auditoría no las acata o no los comparte?

Tanto desde la perspectiva constitucional, como legal jurisprudencial se encuentran los fundamentos para referirse a la autonomía y preponderancia de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, así:

El artículo 354 de la Constitución política de Colombia, señala:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar,

centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

La Ley N° 298 del 23 de julio de 1996, prescribe:

“ARTÍCULO 11. Las entidades u organismos de carácter público que actualmente se encuentran sujetos a normas contables expedidas por organismos que ejerzan funciones de inspección, vigilancia y control, deberán aplicar las políticas, normas y principios contables que determine la Contaduría General de la Nación, en los términos y condiciones que ésta establezca” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, bajo este contexto jurídico, el Memorando N° 019 de mayo de 2015, emitido por la Contraloría General de la República, cuyo asunto versa sobre “La Obligatoria Observancia de Normas Contables”, establece lo siguiente:

“De conformidad con el artículo 354 de la Constitución, corresponde al Contador General de la Nación llevar la contabilidad general de la Nación, consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios. Cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Así mismo, le corresponde al Contador General de la Nación, por virtud de la misma norma Superior. “uniformar centralizar y consolidar la contabilidad pública elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la ley”

En relación con el alcance de estas atribuciones, conferidas por el Constituyente al Contador General de la Nación ha señalado la Corte Constitucional, en sentencia C-487 de 1997 “por mandato directo del Constituyente le corresponde el Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad”

Quiere decir lo anterior, que las normas contables adoptadas por el Contador General de acuerdo con sus atribuciones constitucionales y legales son obligatorias para todas las entidades públicas.

Estas disposiciones normativas no pueden ser desconocidas por los servidores públicos de la Contraloría General de la República en el análisis y evaluación de los estados contables objeto de vigilancia y control fiscal. Por otra parte, se debe verificar en las entidades vigiladas por este Órgano de control fiscal, el cumplimiento de las normas y procedimientos

expedidos por el Contador General de la Nación en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales para la elaboración y presentación de los estados contables vigentes en el periodo auditado.

Es importante también recordar la sentencia de la Corte Constitucional C-557 de 2009, cuando al delimitar las funciones del Contralor General respecto de las asignadas al Contador General señala que: el Contralor al prescribir los métodos y la forma de rendir las cuentas, no puede variar las reglas de contabilidad dictadas por el Contador General para efectos de hacer los registros contables y a las cuales deben someterse todas las entidades públicas. Su labor en este campo es simplemente la de señalar la manera o modo como los encargados de los bienes o fondos públicos deben presentar a ese organismo de control fiscal las cuentas junto con los documentos que las respaldan, los plazos para hacerlo etc, con el fin de determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía en la utilización de los recursos del Estado y la forma como se ha ejecutado el presupuesto.

Por consiguiente, sin perjuicio de las atribuciones constitucionales y legales de la Contraloría General de la República, a partir de la fecha quedan derogadas y sin efecto todos los memorandos o instructivos emitidos con anterioridad por funcionarios de este órgano de control fiscal que resulten contrarios a las reglas de contabilidad que le corresponde dictar al Contador General de la Nación para efectos de hacer los registros contables.

Finalmente, debo recordar a todos los funcionarios de la Contraloría General, que las potestades de prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de los fondos o de bienes de la Nación, la de indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deben seguirse, así como la de dictar las normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial corresponden al Contralor General de la República, con exclusión de cualquier otro funcionario”.

No es competencia de la CGN determinar las consecuencias por el no acatamiento del Memorando anteriormente transcrito, por parte de los servidores públicos de la CGR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013931 DEL 09-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable Depuración contable

Doctora  
SOLIRIA BARRIOS  
Asesorías Tributarias y Contables  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013512 del 3 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Si en los estados financieros aún subsisten rubros sujetos de depuración:

- a. ¿A partir del 1° de enero de 2020 la depuración de partidas aún se considera como saneamiento contable? ¿En qué norma se respaldan estas acciones?
- b. A partir del 1° de enero de 2020 ¿cuál es el procedimiento contable para realizar saneamiento contable?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La comunicación emitida por la CGN, con radicado 20192000072481 del 5 de diciembre de 2019, dirigida a Liliana Ortiz Coral, Secretaria General del Instituto Departamental de Salud de Nariño establece lo siguiente:

**“1.1 Depuración contable**

La depuración hace referencia los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y

obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

## 1.2 Saneamiento contable

El saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible. Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular. (...) (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 107 de 2017 emitida por la CGN, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018, establece:

#### “1. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES OBJETO DE DEPURACIÓN

Las entidades territoriales adelantarán las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de los periodos contables 2016 y 2017 (...)

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones, y, mediante la incorporación y retiro de las partidas a que haya lugar (...)

#### 2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las situaciones descritas en el numeral anterior, la entidad territorial adelantará las acciones correspondientes para el respectivo reconocimiento o baja en cuentas de bienes, derechos u obligaciones, para lo cual efectuará los siguientes registros, dependiendo del periodo contable en el que se realice la depuración contable: (...)

### 2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes

Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Saneamiento contable y Depuración contable hacen referencia a distintos procesos. Por un lado el saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas; mientras que la depuración hace referencia a los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

La Resolución 193 de 2016 expedida por la CGN “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala que las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros.

Esto significa que este proceso se debe adelantar de manera permanente y continua con el fin de lograr la sostenibilidad de tal forma que la información contable cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.



Ahora bien, la Resolución N° 107 de 2017 establece el procedimiento de la depuración contable durante el 2017, sobre la información financiera del 2016, la depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017 y la depuración contable permanente y sostenible en relación con los sucesos ocurridos durante el 2018 y los años siguientes.

La Entidad reconocerá o retirará bienes, derechos u obligaciones en atención a lo establecido en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución N° 193 de 2016 y en concordancia con el Marco Normativo que le corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300014421 DEL 10-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes adquiridos, los cuales no se ingresaron durante la ejecución de convenios de asociación, y ya venció el término para liquidar.

Doctora  
ANDREA TORO  
Contratista  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004042, el día 30 de enero de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el ingreso a almacén de bienes adquiridos con recursos de inversión en ejecución de convenios de asociación, los cuales no fueron ingresados durante la ejecución, y ya se venció el término para liquidar incluso el término legal.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

## “4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir

recursos procedentes de un tercero. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, en su Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales

periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los hechos económicos deben ser reconocidos atendiendo el principio de esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a las mismas, por tanto, el reconocimiento de los bienes debía atender con lo señalado en el Marco Normativo. Por ende, los bienes mencionados en su consulta podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

En tanto, al evaluar si existe o no control sobre un bien, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Si efectuadas las anteriores evaluaciones, la entidad evidencia que efectivamente se cumplen los criterios señalados, los bienes podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, y acreditando la

subcuenta y cuenta donde tenga reconocidos aportes entregados para la ejecución de los convenios.

No obstante, si se presenta diferencia entre los valores, y es menor el valor del activo respecto al valor aportado, la entidad deberá reconocer el reintegro si este se diere; por su parte, si el valor del bien es mayor a los aportes, se deberá disminuir la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, por el valor adicional de recursos que entrega, si se presentare el caso. Cuando los recursos para adquirir el activo han sido inferiores al importe del bien recibido sin que ello exija nuevos desembolsos para la Entidad, se deberá acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por cualquier aporte realizado por terceros del cual se beneficie el Ministerio.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento de los bienes, se determina que no cumplen con los requisitos para su registro en los estados financieros, la entidad deberá proceder a la baja en cuentas de los aportes en estos convenios aplicados a su adquisición, y correlativamente le hubiere implicado reconocer el respectivo gasto, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta y cuenta del activo donde tenía reconocido el aporte. Si la entidad considera que estos bienes requieren algún tipo de seguimiento, procederá solamente a registrarlos en cuentas de orden y a revelarlos en las notas a los estados financieros.

Adicionalmente, el marco normativo señala que la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado y corregido, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Es de precisar que, en relación con el ingreso al almacén de los bienes, la liquidación de los convenios de asociación y sus vencimientos, son aspectos que deben tratarse desde el orden administrativo de la Entidad, con el apoyo de sus áreas jurídicas, en cuanto sea del caso, para evaluar su situación particular, de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico aplicable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020581 DEL 19-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros detallados en libros auxiliares sobre información generada bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad.

Doctora  
 MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO  
 Contadora General de Bogotá D.C.  
 Secretaría Distrital de Hacienda  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022502, el día 7 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría de Bogotá D.C., en desarrollo de la Auditoría de desempeño del impuesto a la sobretasa a la gasolina, realizada en el año 2019, determinó el siguiente hallazgo:

3.3.4. Hallazgo administrativo por no registrar en la contabilidad de la SDH en forma detallada los Impuestos, intereses y sanciones de los contribuyentes del impuesto a la sobretasa a la gasolina.

Se observa que la Subdirección de Gestión Contable de la SDH, no ha realizado desde el 2014 a 30 de junio de 2019, los registros contables en forma detallada y por contribuyente, del impuesto a la sobretasa a la gasolina, esta observación se efectúa con base al concepto del 14 de noviembre de 2019, del Subdirector de Gestión Contable de la SDH, donde manifiesta que “los registros contables se realizan de manera global, siendo el área de gestión, quienes llevan la información por contribuyente”.

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, la cual fue modificada por la Resolución 385 de 2018, expedidas por la Contaduría General de la Nación, en el numeral 4.3.2 estipula:



4.3.2 Libros auxiliares: Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y numero del comprobante de contabilidad que origino el registro; la descripción genera del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma. Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilaran a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. Subrayado fuera de texto.

En Bogotá D.C. el reconocimiento contable de los ingresos tributarios se realiza de manera mensual y global de acuerdo con la información enviada por la Dirección de Impuesto de Bogotá; los libros auxiliares detallan el valor por el tipo de impuesto y año de presentación de la declaración, por lo anterior, los registros contables para la causación de la sobretasa a la gasolina se realizan de manera global, de acuerdo con los soportes remitidos por el área de gestión.

Aunque se argumentó ante el Órgano de Control lo expuesto en los párrafos precedentes no fue posible que retiraron el hallazgo.

Consulta:

Es indispensable o se requiere registrar en los libros auxiliares de la contabilidad de la Secretaria Distrital de Hacienda, de manera discriminada por contribuyente, la información de los impuestos distritales, teniendo en cuenta que el área de gestión, Dirección Distrital de Impuestos, posee y administra las bases de datos donde se lleva el registro detallado por contribuyente y el reporte de la información lo realiza de forma global para el respectivo reconocimiento contable.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 385 de 2018 “Por la cual se modifica la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental

Contable del Régimen de Contabilidad Pública para incorporar la regulación relativa a las formas de organización y ejecución del proceso contable”, establece:

## “2. PROCESO CONTABLE

(...)

### 2.1.1. Reconocimiento

Es la etapa en la cual se incorpora, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados (estado de resultado integral en el caso de las empresas), un hecho económico que cumpla la definición de los elementos de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto); que sea probable que genere flujos de entrada o salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; y que sea susceptible de medición monetaria fiable. El reconocimiento de un hecho económico implica identificación, clasificación, medición y registro.

(...)

#### 2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

(...)

## 4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

#### 4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo.

Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

(...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad. (...)

##### 4.3.2. Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la CGN expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en cual establece:

##### "3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo.

(...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

### 3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información

Con independencia de la forma que utilicen las entidades para procesar la información, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad de que se trate; además, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias.

(...)

### 3.2.9 Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

#### 3.2.9.1 Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se

requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

### 3.2.9.2 Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

### 3.2.10 Registro de la totalidad de operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación de los manuales de políticas y procedimientos adoptados por la entidad, para el desarrollo de las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, los cuales deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios. Este manual debe ser aprobado

mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa.

En este sentido, la entidad deberá tener documentados los siguientes aspectos: a) las políticas institucionales de suministro de información entre las áreas que se relacionen con el proceso contable; b) los procedimientos de la forma y eficiencia de transferencia de información entre las dependencias responsables de su ejecución; c) los procedimientos de validación (comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud) de la concordancia entre la información procesada en los registros contables y las bases de datos de las otras dependencias proveedoras de la información, y, d) los controles de forma tal que se garantice el cumplimiento de la ejecución de los procedimientos diseñados para la verificación de la trazabilidad y concordancia de la información financiera.

Respecto del caso en particular, no se requiere registrar de manera discriminada por contribuyente la información de los impuestos distritales, transferida de la Dirección Distrital de Impuestos, siempre y cuando la entidad tenga debidamente establecidas e implementas las políticas institucionales de suministro de información y documentados los procedimientos y controles de ejecución y validación de la información transferida de otras áreas de la entidad, en cada uno de los periodos en los cuales se ha procesado dicha información, de forma tal que se garantice la trazabilidad y fidelidad de la misma, a efectos que ésta pueda ser corroborada por los usuarios, entre los cuales se contemplan los organismos de control fiscal.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000022901 DEL 16-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Comparabilidad de los informes financieros y contables mensuales.

Doctora  
MILVIA LENY MORENO C.  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022782, el día 11 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“De acuerdo al Artículo 2 de la Resolución 441 de diciembre 26 de 2019 que dice:

ARTÍCULO 2. A partir del corte de presentación del informe de cierre para la vigencia 2019, las entidades públicas incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en el Resolución 706 de 2016 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan, podrán presentar voluntariamente sus notas a la CGN, cumpliendo con la estructura uniforme de la “Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN”, la cual será de carácter obligatorio a partir del cierre de la vigencia 2020.

Al aplicar el artículo 2 de la presente resolución voluntariamente en los Estados Financieros mensuales de la vigencia 2020, y al hacer uso de la plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN, ¿por favor me aclaran si la información mensual se debe comparar con el mismo mes del año inmediatamente anterior? o si por el contrario se debe comparar con el mes anterior?”

En conversación telefónica con la doctora Milvia Leny Moreno C, se precisa que la consulta va dirigida hacia una Entidad de Gobierno.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución CGN N° 441 del 26 de diciembre de 2019 por la cual se incorpora a la

Resolución No. 706 de 2016 la Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la Contaduría General de la Nación y la disponibilidad de Anexos de apoyo para su preparación, indica:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar a la Resolución 706 de 2016, la "Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN", la cual se acompaña de anexos de apoyo para la preparación de estas y se integran a esta Resolución.

ARTÍCULO 2°. A partir del corte de presentación del informe de cierre para la vigencia 2019, las entidades públicas incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 706 de 2016 y en las demás normas que la modifiquen o sustituyan, podrán presentar voluntariamente sus notas a la CGN, cumpliendo con la estructura uniforme de la "Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN", la cual será de carácter obligatorio a partir del cierre de la vigencia 2020.

PARÁGRAFO 1. En el proceso de mejora continua, las modificaciones que se deriven de esta primera fase de implementación voluntaria se incluirán y publicarán oportunamente, las cuales, harán parte de la fase obligatoria de presentación a partir del cierre de la vigencia 2020.

PARÁGRAFO 2. La "Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN", contiene las revelaciones mínimas requeridas en los marcos normativos e instrucciones básicas para el cumplimiento con la estructura allí definida. Las entidades y empresas que dispongan de estructuras con mayor detalle de información podrán presentar o complementar estas notas siempre y cuando mantengan la estructura de títulos y consecutivos referenciados en la Plantilla objeto de la presente Resolución y cumplan con el mínimo de las revelaciones requeridas en cada marco normativo. (...)" (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución CGN N° 706 del 16 de diciembre de 2016, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, determina:

“ARTÍCULO 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA -CONVERGENCIA. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

ARTÍCULO 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA CONVERGENCIA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en

cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- \* CGN2015\_001\_SALDOS\_Y\_MOVIMIENTOS\_CONVERGENCIA
- \* CGN2015\_002\_OPERACIONES\_RECIPROCAS\_CONVERGENCIA
- \* CGN2016C01\_VARIACIONES\_TRIMESTRALES\_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.  
(...)

ARTÍCULO 23°. REPORTE DE ESTADOS CONTABLES. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las entidades de gobierno deberán reportar los estados contables básicos, que incluyan las notas a los estados contables, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.

A partir del corte de diciembre de 2018 las entidades de gobierno deberán reportar al final de cada periodo contable el conjunto completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la categoría Información Contable Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución CGN N° 182 del 19 de mayo de 2017, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece:

#### “1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de

la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación.

El estado de situación financiera constituye una representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado del resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado; y las notas a los informes financieros y contables mensuales revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el correspondiente mes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad, presentando así información adicional relevante.

(...)

## 2.2 Notas a los informes financieros y contables mensuales

Las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán cuando, durante el correspondiente mes, surjan hechos económicos que no sean recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad; en algunas circunstancias será necesario que se revelen en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes. Las notas a los informes financieros y contables mensuales no son las exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Algunos hechos que pueden tener un impacto importante, y que por tal razón se tendrían que revelar, están relacionados con: ajustes al valor neto de realización o al costo de reposición de los inventarios; adquisiciones de propiedades, planta y equipo; deterioro del valor de los activos; reclasificaciones de partidas por cambios en el uso de los activos; disposiciones de activos; pago de litigios; ingresos o gastos inusuales; cambios en las estimaciones; y ocurrencia de siniestros.

## 3. CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES.

El estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, tendrán la misma estructura que los estados financieros anuales presentados a diciembre del año inmediatamente anterior, en relación con los criterios para agrupar, totalizar y subtotalizar las partidas. Sin embargo, si durante el transcurso del mes se presentan hechos económicos que requieran el ajuste a la estructura de los informes financieros y contables mensuales, la entidad podrá realizar los cambios que considere pertinentes para que la información refleje la realidad económica de la misma.

(...)

### 3.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio a final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior.

En el estado de resultados o en el estado del resultado integral, según corresponda, se presentarán los saldos de ingresos, gastos y costos acumulados desde el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente, comparado con el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la entidad presentará en notas a los informes financieros y contables mensuales los aspectos que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.2 del presente procedimiento, tengan un efecto material en la estructura financiera.

### 3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2011 y los decretos que la reglamenten.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, indica:

## “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel y relevancia de la información financiera de la entidad.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, establece en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

### “1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

#### 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es de precisar que, el periodo contable para las entidades que están bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, durante ese lapso la entidad medirá los resultados de sus operaciones y generará el juego completo de estados financieros.

El juego completo de estados financieros está comprendido por el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros.

Con la expedición de la Resolución N° 706 del 2016, por la cual se estableció la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, se señaló que, además de los reportes de la Categoría de Información contable pública-convergencia, al final de cada período contable, las entidades deben reportar el conjunto completo de estados financieros, incluidas sus notas, y presentarlos de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

De modo que, con la Resolución N° 441 de 2019 que incorpora a la Resolución N° 706 de 2016 la "Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN", las entidades que están bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deberán efectuar las revelaciones mínimas requeridas en los marcos normativos, a través de anexos de apoyo como ayuda en la preparación de las notas a los estados financieros.

Por lo tanto, el uso de la plantilla será de carácter obligatorio a partir del cierre de la vigencia 2020, y se exceptuarán las entidades que dispongan de estructuras con mayor detalle de información, las cuales podrán presentar o complementar estas notas siempre y cuando mantengan la estructura de títulos y consecutivos referenciados en la plantilla, y cumplan con el mínimo de las revelaciones requeridas en cada marco normativo.

Ahora bien, la Resolución N° 182 de 2017 emitida por la CGN, establece que las entidades deberán preparar los informes financieros y contables, conformados por el estado de situación financiera (que se presentará comparado con el estado de situación financiera correspondiente al mismo mes del año inmediatamente anterior), el estado de resultados (que se presentará comparado con el estado de resultados que cubra el mismo periodo del año inmediatamente anterior) y las notas a los informes financieros y contables, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social. Es de precisar que, los plazos generales para la publicación de los informes financieros y contables son de forma mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales se otorga dos meses de plazo para su publicación. Dentro de estos plazos genéricos, cada

entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos.

Las notas a los informes financieros y contables mensuales no son las exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general, pues dichas notas contienen información de hechos económicos que no son recurrentes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad. Por lo tanto, las notas a los informes financieros y contables mensuales sólo deberán prepararse cuando surjan hechos económicos que cumplan con lo establecido en el numeral 2.2 del Procedimiento para la Preparación y Publicación de los Informes Financieros y Contables Mensuales.

Así las cosas, cuando la entidad deba preparar notas a los informes financieros y contables mensuales, las comparaciones deberán conservar los mismos criterios definidos para las comparaciones del estado de situación financiera y estado de resultados con corte mensual.

En efecto, la entidad no podrá hacer uso de la "Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la CGN" para preparar los informes financieros y contables de forma mensual, toda vez que esta será usada para efectuar las revelaciones mínimas requeridas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, como apoyo a la preparación de las notas a los estados financieros que se presentan con ocasión del cierre del periodo contable.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000023291 DEL 18-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de un hecho económico ocurrido en un periodo anterior

Doctor  
ANDRES PULGARIN CARDENAS  
Tesorero Regional  
Servicio Nacional de Aprendizaje SENA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026482, el día 5 de junio de 2020, mediante la cual consulta lo siguiente:

“En el mes de diciembre, un proveedor suministró unos elementos que ingresaron a la bodega de la entidad. No obstante, al entregar la documentación para que se hiciera el pago, no se pudo pagar porque no había saldo de cupo PAC. Por lo anterior, la cuenta no se pudo constituir como una cuenta por pagar y por lo tanto, se tuvo que constituir como reserva presupuestal para garantizarle el pago al proveedor. Actualmente, se va a realizar el trámite de pago de la reserva presupuestal que se constituyó y para ello nos entregan las facturas con fecha de expedición del mes de diciembre del año anterior. ¿Se hace necesario que el proveedor cambie la fecha de expedición de esas facturas y por lo tanto emita unas nuevas facturas, pero con fecha correspondiente al 2020? ¿o se pueden tramitar para realizar el pago con la fecha de diciembre del año anterior?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

**“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de información contable son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Desde la perspectiva contable, de acuerdo con en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control y está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Atendiendo a los principios de devengo y periodo contable, para este caso en particular, el hecho económico debió reconocerse en el momento en el que el proveedor suministró los bienes a la entidad, es decir dentro del mismo periodo contable en que ocurrió tal hecho. Por lo anterior, la fecha relacionada en el soporte contable debe estar en concordancia con lo anteriormente expuesto.

En caso de que la entidad no tuviera en cuenta este principio contable en la transacción en cuestión, debe aplicar la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de manera que la información financiera sea relevante y represente fielmente los hechos económicos.

En cuanto a la perspectiva presupuestal, se realiza el respectivo traslado de su consulta a la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por ser un tema de su competencia.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024831 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación de la Resolución 523 de 2018 para el proceso de depuración contable permanente y sostenible del año 2019. Cuenta de patrimonio para ajustes resultado del proceso de depuración contable y sostenibilidad financiera. Reexpresión de estados financieros no reemplaza ni adiciona a los estados financieros emitidos inicialmente.

AURA MARIA BETANCUR GALLEGO

Contadora

Gobernación de Risaralda

Pereira, Risaralda

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025382, el día 28 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Respecto de lo anterior<sup>1</sup>, la entidad de Control pretendía que el Departamento de Risaralda durante los procesos de depuración y saneamiento contable permanente y sostenible en el año 2019 y en aplicación al anexo de la Resolución 193 de 2016, realizara todos los movimientos contables de la depuración adelantada en el año 2019 contra la cuenta 3145 Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación y no la cuenta 3109 -Resultado de Ejercicios Anteriores.

Así mismo a lo largo del documento de los hallazgos enfatiza en la no aplicación de la resolución 523 del 19 de noviembre de 2018 para el año 2019, año el cual se está auditando. El Departamento de Risaralda en el proceso de depuración y sostenibilidad de la información contable del Departamento en el año 2019 realizó 4 Comités de Sostenibilidad Contable, comités que se realizaron en el momento en que se detectaron los errores y las inconsistencias que habían sido reconocidas a 31 de diciembre de 2018 y en cumplimiento con los planes de mejoramientos determinados por la Contraloría General del Departamento de Risaralda a 31 de Diciembre de 2018.

<sup>1</sup> Hallazgo de la Contraloría departamental, citado en la comunicación.

En el proceso de depuración siempre se dejó lo siguiente: “el proceso de depuración se realiza dando alcance a lo establecido en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución No. 193 expedida por la Contaduría General de la Nación que establece: “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información”.

De acuerdo a la doctrina contable citada incluso por la Contraloría General del Departamento No. 20192000014081 del 22 de abril de 2019 en la parte de las conclusiones la Contaduría General de la Nación informa que: “ La norma de corrección de errores dispone que estos se corregirán sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, los cuales no afectarán el resultado del período sino el Patrimonio en la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores”, por lo tanto todos los movimientos originados en el proceso de depuración del año 2019 se llevaron a la cuenta 3109 - Resultado de Ejercicios Anteriores.

Por lo anterior, me permito solicitarle informar a esta entidad lo siguiente:

1- ¿La Resolución No. 523 del 19 de noviembre de 2018 tenía aplicación en el año 2019 en el proceso de depuración contable y sostenibilidad de la información financiera?

2- (Sic) Para los movimientos originados en el año 2019 en el patrimonio como resultado del proceso de depuración contable y sostenibilidad de la información financiera se debió mover la cuenta 3145 - Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación como lo informó la Contraloría General del Departamento o se debe mover la cuenta 3109 - Resultado de Ejercicios Anteriores como lo establece la CGN en el concepto No. 20192000014081 del 22 de abril de 2019?.

3- (Sic) La reexpresión de estados financieros cuando aplica por corrección de errores que sean materiales de años anteriores, reemplaza los Estados Financieros originales o iniciales o es un reporte adicional?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la evaluación del control contable, establece:

### “3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

Mediante el Decreto 943 de 2014, el Departamento Administrativo de la Función Pública implementó el Modelo MECI, a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, el cual es de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades del Estado. Teniendo en cuenta lo establecido en el citado manual, las entidades deberán realizar un estudio cuyos resultados se concreten en la valoración de los riesgos y políticas que conduzcan a su gestión efectiva.

La identificación de riesgos permite conocer los eventos que representan algún grado de amenaza para el cumplimiento de la función del área responsable del proceso contable y que producen efectos desfavorables para sus clientes y grupos de interés. A partir de ellos, se analizan las causas, los agentes generadores y los efectos que se pueden presentar con su ocurrencia.

De acuerdo con lo establecido en el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, la administración de riesgos es un método lógico y sistemático para establecer el contexto e identificar, analizar, evaluar, tratar, monitorear y comunicar los riesgos asociados con los procesos, de forma que permita, a las entidades, minimizar o neutralizar pérdidas y maximizar oportunidades.

Una visión integral del proceso contable debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad; por lo cual, se hace necesario que el preparador de la información los identifique y revise permanentemente, y que emprenda las acciones necesarias para mitigar o neutralizar su impacto.

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos tecnológicos, etc. Dentro de los

principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros.

(...)

### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 523 de 2018 de la CGN, mediante la cual se redefine el uso de la cuenta 3145-Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación para Entidades de Gobierno durante el año 2018, establece:

“ARTÍCULO 1º. UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En cualquier momento durante el primer periodo de aplicación (año 2018), las entidades podrán ajustar en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición (01 de enero de 2018), de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. En todo caso, sobre el saldo inicial ajustado deberán aplicarse los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que,

en la información financiera a 31 de diciembre de 2018, se reflejen adecuadamente los hechos económicos ocurridos durante el periodo contable.

Parágrafo 1. Las entidades que por diferentes situaciones no puedan realizar el ajuste mediante comprobante en la fecha de la transición (01 de enero de 2018), pueden ajustar, en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio, afectando, cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el año 2018. Lo anterior implica que la entidad debe realizar y garantizar que los ajustes reflejen los hechos económicos ocurridos entre el 01 de enero de 2018 y la fecha en que estos se efectúen, como es el caso, entre otros, de depreciaciones, amortizaciones y deterioros.” (Subrayado fuera de texto)

La Doctrina contable pública del año 2019, en el concepto 20192000014081 del 22 de abril de 2019, establece:

“Desde el 1° de enero de 2018 las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP deberán utilizar en la preparación de la información financiera el Marco normativo que les aplique, en este caso el correspondiente a las entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 y sus modificaciones.

En la depuración de cifras de la contabilidad que adelante la entidad, deberá aplicar las normas relacionadas con los hechos económicos específicos que se pretenden depurar.  
(...)

La Resolución 533 de 2015, en el artículo 4° señaló el cronograma de aplicación del Marco normativo para las entidades de Gobierno, el cual fue modificado por la Resolución N° 693 de 2016, en donde se determinó un periodo de preparación obligatoria correspondiente al periodo contable de 2017, durante el cual las entidades, en los planes de acción relacionados con la preparación de la información para la implementación del nuevo marco normativo, debían realizar los ajustes y depuraciones necesarias tendientes a que en la determinación de los saldos iniciales, en la fecha de transición, esto es al 1° de enero de 2018, los saldos de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden presentados correspondieran a información cierta, relevante y fidedigna.

De manera que, si la entidad presentó en la información al 1° de enero de 2018 saldos por bienes, derechos u obligaciones no depurados, para realizar los ajustes en los siguientes periodos aplicará la Norma de Corrección de errores, la cual señala que son errores, las omisiones o inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, en uno o más periodos anteriores, como resultado de no utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que



podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

(...)

... la reexpresión de los estados financieros se efectúa para efectos de presentación y no generará registros en los periodos anteriores, razón por la cual no se requiere modificación a los reportes presentados a la CGN. Lo anterior implica que en el periodo en el cual se realice el ajuste en el Estado de cambios en el patrimonio como lo señala la Norma de PRESENTACIÓN DE estados financieros, se presenten los efectos por la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos para cada componente de patrimonio, de acuerdo con lo espitulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Sobre la aplicación de la Resolución de la CGN No. 523 de 2018 para el proceso de depuración contable permanente y sostenible desarrollado en el año 2019:

Como se establece en el artículo 1 de la Resolución 523 de 2018 de la CGN, el uso de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN para el ajuste de los saldos iniciales, se pudo realizar únicamente durante el año 2018. Por tanto, el proceso de depuración contable permanente y sostenible desarrollado en el año 2019 no puede afectar la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2. Sobre la aplicación del concepto 20192000014081 del 22 de abril de 2019 para el reconocimiento de los ajustes derivados del proceso de depuración contable y sostenible desarrollado en el año 2019:

Teniendo en cuenta que la normativa citada en las consideraciones del concepto 20192000014081 se mantiene vigente y que el proceso de depuración contable permanente y sostenible tiene como propósito la mitigación del riesgo de tener errores en la contabilidad de la entidad, los registros derivados del proceso de depuración contable y sostenible deben atender a lo establecido en dicho concepto en sus conclusiones.

Así, cuando en el proceso de depuración contable permanente y sostenible se identifiquen errores que ocurrieron en periodos anteriores, se debe aplicar lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente lo relacionado con la corrección del error en el periodo de detección contra

la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y, en caso de ser material el error, proceder a la reexpresión de los estados financieros. Adicionalmente, cuando en el proceso de depuración contable permanente y sostenible se identifiquen errores cometidos en el mismo periodo, se deben realizar los registros correspondientes en las cuentas afectadas por el error.

3. Sobre si los estados financieros reexpresados reemplazan los estados financieros originales o son informes adicionales:

Como se señala en el concepto 20192000014081 del 22 de abril de 2019, la corrección de errores materiales no implica el ajuste de cuentas mediante registros en periodos anteriores, por tanto, los estados financieros presentados en periodos anteriores no sufren ajuste alguno o reemplazo por la reexpresión de estados financieros como consecuencia de la corrección de errores materiales, establecida en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

La reexpresión de estados financieros tampoco implica la emisión de un estado financiero adicional al presentado en periodos anteriores, pues como se señala en el mismo concepto, el efecto acumulado de los ajustes por corrección de errores de periodos anteriores debe presentarse en los estados financieros del periodo de detección de los errores, detallarse en el estado de cambios en el patrimonio y revelar la información pertinente en las notas a los estados financieros.

Así pues, como la reexpresión de estados financieros tiene efectos sobre la presentación de estados financieros y esta última exige la comparación de saldos del periodo actual con el periodo anterior, entonces la entidad debe presentar el juego completo de estados financieros comparativos del periodo en el que detecta el error material con base en los saldos ajustados por corrección de tal error.

Por tanto, en el caso de esta consulta, la reexpresión consiste en presentar los saldos del periodo 2018 ajustados por la corrección de los errores materiales, producto del proceso de depuración contable permanente y sostenible realizado en el año 2019, en los estados financieros del periodo 2019, lo cual implica que van a ser diferentes a los saldos presentados en los estados financieros del periodo 2018. Lo anterior no implica que los estados financieros del año 2019 reemplacen o adicione a los estados financieros de 2018 ni que sea necesario presentar un reporte adicional ante la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039621 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Obligación de realizar el reconocimiento contable de los procesos judiciales impetrados en contra de una entidad pública

Doctor  
FRANK ELIÉCER DE LA HOZ ACOSTA  
Contador Público

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031372, el día 30 de junio de 2020, mediante la cual consulta si una entidad pública perteneciente al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, que actualmente tiene varios procesos judiciales en curso, debe realizar el registro contable de dichos procesos o si dicho registro debe realizarlo el distrito al cual pertenece, dado que el valor de la condena sería pagado con recursos de este.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto.)

El numeral 2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES, del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 116 de 2017, establece:

## 2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le

corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

## 2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

(...)

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

## 2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto,

la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, (...)

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.” (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 3 y 6 del Capítulo II PASIVOS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

### 6. PROVISIONES

#### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera

separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la admisión de las demandas interpuestas en contra de la entidad, esta deberá evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

En caso de que la entidad establezca que la obligación es remota, no realizará reconocimiento o revelación alguna en sus estados financieros; si establece que la obligación es posible, la revelará como un pasivo contingente y, por último, si establece que dicha obligación es probable, deberá constituir una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

En punto de la provisión, de conformidad con lo establecido en la norma, en caso de que desde el momento en que se constituya la provisión, la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para pagar la sentencia condenatoria le sea reembolsado por un tercero, que puede ser otra entidad, deberá reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso.

Con la liquidación de la sentencia definitiva, la entidad de gobierno que es parte en el proceso judicial es quien debe registrar también la respectiva condena como una cuenta por pagar, dicho registro contable debe efectuarse en las subcuentas respectivas de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, que corresponde al Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Lo anterior, en consonancia con el principio de representación fiel, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, y en lo consagrado en las normas de provisiones y cuentas por pagar.

Ahora bien, cuando posterior al reconocimiento de la sentencia proferida en contra de la entidad, un tercero adquiera la obligación presente de asumir el pago de la condena, la entidad condenada mediante la sentencia o el laudo arbitral deberá registrar un derecho y el tercero, en caso de ser otra entidad estatal, deberá hacer lo propio, y registrar la

respectiva cuenta por pagar. Así pues, la entidad que es parte en el proceso judicial reconocería un pasivo derivado de la condena proferida en su contra mediante la sentencia judicial, y un activo por su acreencia en el momento en el que otra entidad estatal tenga una obligación presente de asumir el pago de la condena.

De lo anterior se colige que la entidad que es parte en el proceso debe evaluar el momento en el cual debe realizar el reconocimiento del derecho de reembolso, pues si desde la constitución de la provisión espera que otra entidad asuma el pago de la condena, es en ese momento en que debe reconocer tal derecho, pero si con la constitución de la provisión no espera que el valor de la condena sea asumido por un tercero, sino que dicha obligación es asumida por este posteriormente, una vez el tercero adquiera la obligación presente, la entidad deberá registrar el derecho. En todo caso, la entidad que sea condenada por medio de una sentencia judicial deberá realizar el reconocimiento de la misma.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000041341 DEL 10-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Implementación de la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 emitida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Doctora  
GLORIA ELVIRA ORTIZ CAICEDO  
Secretaria General  
Ministerio de Transporte  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032572, del 16 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“¿La información contable pública en materia de Litigios y Demandas, pierde su carácter de razonabilidad por estar 100% conciliada con el sistema Ekogui, a pesar de que la Entidad cuenta con un soporte que concilia y reconoce las diferencias con el mismo?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 298 de 1996, sobre las funciones de la Contaduría General de la Nación, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de

interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)" (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución No. 116 de 2017, establece:

## "2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y transversal a los marcos normativos, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

## "4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. (...)

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Resolución No. 193 de 2016, que incorpora el procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

### “3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad. (...)

### 3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...)

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene dentro de sus competencias determinar si la metodología de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones y trámites arbitrales en contra de la entidad fue aplicada adecuadamente, puesto que, excede su competencia emitir concepto sobre las metodologías señaladas por otras entidades. Por su parte, sobre la razonabilidad de la información financiera, es pertinente indicar que dicha competencia es propia de los organismos que ejercen control fiscal, quienes con base en procedimientos y técnicas de fiscalización expresan un juicio sobre la información financiera.

El numeral 2.1. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, señala que, al evaluar la probabilidad de pérdida de un proceso, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En consecuencia, es facultad de la entidad evaluar y definir en las políticas contables la metodología a utilizar para la medición de las contingencias y pasivos por concepto de procesos judiciales en contra, teniendo en cuenta que, la norma y el procedimiento contable expedido por la CGN pretenden que los registros contables se efectúen en función de los valores estimados que la metodología arroja como posibles importes a desembolsar antes que el valor de las pretensiones de los demandantes.

Ahora bien, el manual de políticas contables adoptado deberá estar acompañado de políticas operativas que describan la forma en que la entidad desarrollará las actividades contables, en ese sentido, para el caso particular, se deberán incluir instrucciones sobre la aplicación de la metodología adoptada, canales de comunicación entre las áreas involucradas, plazos para el envío de información, documentos soporte, entre otros procesos necesarios para que los registros contables se realicen de forma oportuna y la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel contenidas en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041351 DEL 10-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Patrimonios autónomos sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada a una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Patrimonios autónomos cuyo registro se debe realizar de acuerdo con el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 090 de 2020.

Doctor  
MIGUEL ÁNGEL DÍAZ MARTÍNEZ  
Contador

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030612, el día 03 de julio de 2020, mediante la cual manifiesta y consulta:

“Tengo una consulta sobre cuál es el Marco Normativo que debe aplicar una Entidad de Gobierno que tiene una Fiducia mercantil en un Patrimonio Autónomo en una Entidad Financiera, vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

A. De acuerdo con la Resolución 037 del 07 de febrero de 2017.

Artículo 2do. Ámbito de Aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

- a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
- b) Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y esta tenga sus valores inscritos en el RNVE.
- c) Sociedades fiduciarias.

- d) Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla con las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g), y h).
- e) Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.
- f) Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.
- g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.
- h) Banco de la República.

Parágrafo. Los recursos de las entidades relacionadas anteriormente, que sean administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, distintas de las sociedades fiduciarias, y que no establezcan contractualmente la aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, expedido por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.

B. Luego en la Resolución 156 del 29 de mayo de 2018.

ARTÍCULO 5to. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.

C. Finalmente, en la Resolución 386 del 03 de octubre de 2018. "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo".

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que se mantendrá separado contablemente de los recursos propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se genera para la entidad un derecho en fideicomiso.

Este procedimiento aplica para el registro de los patrimonios autónomos que deban ser integrados a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública, que les sea asignado.

La duda se genera en que la Resolución 037 de 2017, en el ámbito de aplicación en el literal d) hace referencia a los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h), aplica el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y si no cumple con uno de los literales, en el párrafo que preparan información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca las Superintendencia Financiera de Colombia. Pero en el siguiente año, la Resolución 156, en el ámbito de aplicación detalla en el numeral 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y están a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; aplicará Régimen de Contabilidad Pública. Y se confirma con la Resolución 386 del mismo año, en la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo y en el numeral 1.2. Fiducia mercantil, detalla todo el marco normativo contable.



(...)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.”

El artículo 2º de la Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

- a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).
- b) Empresas que hagan parte de un grupo económico cuya matriz sea emisora de valores y esta tenga sus valores inscritos en el RNVE.
- c) Sociedades fiduciarias,
- d) Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h).
- e) Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.
- f) Establecimientos bancarios y entidades aseguradoras.
- g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.
- h) Banco de la República.

Parágrafo. Los recursos de las entidades relacionadas anteriormente, que sean administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, distintas de las sociedades fiduciarias, y que no establezcan contractualmente la aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, expedido por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.”

El artículo 2º de la Resolución 533 de 2015, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015.”

El artículo 2º de la Resolución 461 de 2017, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en liquidación y se dictan otras disposiciones, preceptúa:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Entidades en Liquidación, incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución, será aplicado por las entidades que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.”

Por su parte, el artículo 2º de la Resolución 598 del 2014, Por la cual se modifica la Resolución 743 de 2013 y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 2º. Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.” (Subrayado fuera de texto).

Sobre este particular es menester manifestar que la Resolución 598 de 2014, por la cual se modifica la Resolución 743 de 2013 y se dictan otras disposiciones, está conformada por dos artículos, el primero, modificaba el artículo 2º de la Resolución 743 de 2013, el cual se derogó expresamente por el artículo 9º de la Resolución 037 de 2017, quedando vigente únicamente el segundo artículo, que fue extractado, el cual estipula una premisa general aplicable a las entidades sujetas al Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, el numeral 1.2. del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 090 de 2020, señala:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.” (Subrayado fuera de texto.)

Por su parte, el numeral 1.2. del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la empresa se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del

2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar, de forma independiente, su información financiera a la CGN.

Por su parte, el numeral 1º *ejusdem*, establece que las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, deben integrar a su información, la de los patrimonios autónomos que constituyan. En virtud de lo anterior, los patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada, son aquellos cuya constitución no haya obedecido al mandato contenido en un precepto normativo, sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil. Por lo cual, es palmario que no reportarán de forma independiente su información financiera, sino que será la entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, quien así lo hará.

Ahora bien, los literales d) y e) del artículo 2º de la Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, establecen que dicho marco normativo debe ser aplicado por los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una entidad pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h) del mismo artículo, y los negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas.

Así pues, en el caso de los patrimonios autónomos que cumplan con lo establecido en los literales d) y e) del artículo 2º *ejusdem*, cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal, están sujetos al Régimen de Contabilidad Pública, deben aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, y deben reportar su información de forma independiente.

Tratándose de los patrimonios autónomos que cumplan con lo establecido en los literales d) y e) del artículo 2º *ejusdem*, pero cuya constitución no haya obedecido a la obligación impuesta por una disposición legal, deben aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, pero no deben reportar su información de forma independiente, sino que debe ser integrada a la información de la empresa que los tenga a su cargo.

En el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública sujeta al ámbito de aplicación de

las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015 o 461 de 2017, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar de forma independiente su información financiera a la CGN.

Respecto a los patrimonios autónomos cuya información financiera debe ser integrada, y la entidad fideicomitente, o quien los tenga a su cargo, sea una entidad sujeta al ámbito de aplicación de las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015 o 461 de 2017, el artículo 2º de la Resolución 598 de 2014, estableció que en caso de que sean administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, y que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca dicha Superintendencia.

De lo anterior se colige, que se puede optar por establecer contractualmente que apliquen el Régimen de Contabilidad Pública, de acuerdo con el marco normativo que en dicho contrato se establezca, y que en caso de no establecerse contractualmente que apliquen el Régimen de Contabilidad Pública, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.

Ahora bien, el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, sea del Marco Normativo para Entidades de Gobierno o del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, debe ser aplicado para el registro de los recursos de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad o empresa que los controla, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007. Así pues, la entidad o empresa que los controla, que puede ser la fideicomitente, hará los respectivos registros de dicha información en su contabilidad, de acuerdo con lo establecido en el procedimiento.

Por otro lado, las entidades o empresas que controlan o son fideicomitentes de patrimonios autónomos cuya constitución se haya realizado en virtud de que una disposición legal así lo exigía, no deben aplicar dicho procedimiento, es decir, sus estados financieros no deben reflejar dichos recursos, porque dichos patrimonios autónomos son entidades contables públicas independientes, que deben aplicar el marco normativo que les sea asignado, y reportar directamente a la CGN sus estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053311 DEL 07-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Constitución de un patrimonio autónomo a través de una fiducia mercantil para administrar los recursos del FENOGE, a cargo del Ministerio de Minas y Energía

Doctor  
 JUAN ESTEBAN RODRÍGUEZ MONTEALEGRE  
 Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable  
 Ministerio de Minas y Energía  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037562 del 13 de agosto de 2020, mediante la cual indica: El artículo 10 de la ley 1715 de 2014, creó el Fondo de Energías No Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía (FENOGE), para el cual la ley dispuso que el manejo de los recursos y su administración debía realizarse a través de un patrimonio autónomo fiducia mercantil a cargo del Ministerio de Minas y Energía, quien lo celebró con la Fiduciaria La Previsora.

Al respecto, la entidad manifiesta que en el patrimonio no se aplica el RCP para entidades de Gobierno y en la contabilidad del Ministerio se incorporan los saldos del patrimonio autónomo como recursos para administración y pagos en las sub-unidades 210101-011 y 012.

Sobre el asunto la entidad pregunta:

1. En cumplimiento al procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración ¿cuál debería ser el tratamiento contable del patrimonio autónomo para el Ministerio de Minas y Energía?
2. Los activos que se adquieran o construyan por medio del patrimonio autónomo ¿deben ser reconocidos en los estados financieros del Ministerio de Minas y Energía o en los del patrimonio autónomo

3. ¿Cómo deben registrarse los aportes al patrimonio, los reintegros de recursos y rendimientos financieros a la DTN por parte del Ministerio de Minas y Energía?
4. ¿Qué marco normativo debería aplicar el patrimonio autónomo para el reconocimiento, medición y revelación de sus hechos económicos?
5. ¿Teniendo en cuenta que FENOGE fue creado por ley, este debería tener código institucional y reportar su información a la Contaduría General de la Nación a través del aplicativo CHIP?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 1715 de 2014 en el artículo 10 señala: “ARTICULO 10. FONDO DE ENERGÍAS NO CONVENCIONALES Y GESTIÓN EFICIENTE DE LA ENERGÍA (FENOGE). Créese el Fondo de Energías No Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía para financiar programas de FNCE y gestión eficiente de la energía. Los recursos que nutran este Fondo podrán ser aportados por la Nación, entidades públicas o privadas, así como por organismos de carácter multilateral e internacional. Dicho Fondo será reglamentado por el Ministerio de Minas y Energía y administrado por una fiducia que seleccione el Ministerio de Minas y Energía para tal fin.

Con los recursos del Fondo se podrán financiar parcial o totalmente, entre otros, programas y proyectos dirigidos al sector residencial de estratos 1, 2 y 3, tanto para la implementación de soluciones de autogeneración a pequeña escala, como para la mejora de eficiencia energética mediante la promoción de buenas prácticas, equipos de uso final de energía, adecuación de instalaciones internas y remodelaciones arquitectónicas.

Igualmente se podrán financiar los estudios, auditorías energéticas, adecuaciones locativas, disposición final de equipos sustituidos y costos de administración e interventoría de los programas y/o proyectos.

Los proyectos financiados con este Fondo deberán cumplir evaluaciones costo-beneficio que comparen el costo del proyecto con los ahorros económicos o ingresos producidos.”

Por su parte, el artículo 190 de la Ley 1753 de 2015, señaló: “Fondo eléctricos: (...)”

El Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas (FAZNI), administrado por el Ministerio de Minas y Energía, a partir del primero de enero de 2016 recibirá los recursos que recaude el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales



(ASIC) correspondientes a un peso con noventa centavos (\$1,90) por kilovatio hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, de los cuales cuarenta centavos (\$0,40) serán destinados para financiar el Fondo de Energías no Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía (FENOGE) de que trata el artículo 10 de la Ley 1715 de 2014.” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, la Ley 1819 de 2016, dispuso en el artículo 368: “ADMINISTRACIÓN DEL FONDO DE ENERGÍAS NO CONVENCIONALES Y GESTIÓN EFICIENTE DE LA ENERGÍA. La contribución a la que se refiere el inciso séptimo del artículo 190 de la Ley 1753 de 2015 con destino al Fondo de Energías no Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía (Fenoge), podrá seguir siendo recaudada una vez expirada la vigencia de la mencionada ley. Dicho fondo será administrado a través de un contrato de fiducia mercantil el cual deberá ser celebrado por el Ministerio de Minas y Energía con una entidad financiera seleccionada por esta entidad para tal fin, debidamente autorizada para el efecto y vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el decreto 1543 de 2017 señaló en el Artículo 1. Adiciónese una Sección al Capítulo 3 del Título III del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía 1073 de 2015, así: "SECCIÓN 5 ARTÍCULO 2.2.3.3.5.1. Naturaleza del Fondo de Energías No Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía (FENOGE) De conformidad con lo señalado en los artículos 6 y 10 de la Ley 1715 de 2014, el Fondo de Energías No Convencionales y Gestión Eficiente de la Energía (en adelante FENOGE), tendrá como objetivo financiar programas de FNCE y gestión eficiente de la energía, a través de su fomento, promoción, estímulo e incentivo. El FENOGE estará regido por los lineamientos establecidos en dicha Ley, en el presente decreto, y en el manual operativo correspondiente, y será administrado por el patrimonio autónomo que se constituya en virtud del contrato de fiducia mercantil que suscriba el Ministerio de Minas y Energía con una entidad fiduciaria debidamente autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Los recursos que alimentarán el mencionado patrimonio autónomo podrán ser, entre otros, las sumas establecidas en el artículo 190 de la Ley 1753 de 2015, partidas que se le asignen en el Presupuesto General de la Nación y demás recursos que transfieran o aporten el Gobierno Nacional, entidades públicas, entidades privadas, organismos de carácter multilateral e internacional, donaciones y demás recursos que se obtenga o se le asignen a cualquier título. El FENOGE, a través del patrimonio autónomo, podrá suscribir contratos o convenios para cumplir con su objeto.

(...)

ARTÍCULO 2.2.3.3.5.6. Entidad Fiduciaria. La Entidad Fiduciaria de que trata el artículo 368 de la Ley 1819 de 2016:

1. Será seleccionada por el Ministerio de Minas y Energía para la administración de los recursos del FENOGÉ, y será la vocera del mismo, según las normas que regulan lo correspondiente a las obligaciones y deberes fiduciarios de las sociedades administradoras de patrimonios autónomos y lo señalado en este decreto, siendo la competente para comprometer jurídicamente al FENOGÉ y le corresponderá ejercer sus derechos y obligaciones, y representación judicial y extrajudicial.

2. Atenderá las políticas definidas por el Comité Directivo cumpliendo con el manual operativo del FENOGÉ y el reglamento operativo que se implemente para el contrato de fiducia mercantil.

3. Mantendrá separados los recursos del FENOGÉ de acuerdo con la fuente de donde provengan y la destinación que debe darse a los mismos. Igualmente, separará los recursos de la Entidad Fiduciaria y los costos y gastos que se aprueben por el Comité Directivo. La Entidad Fiduciaria deberá abrir tantas cuentas como sean necesarias para el pago de cada uno de los contratos que se ejecuten con los recursos del FENOGÉ, con el fin de que se efectúe de forma directa el pago a terceros de acuerdo a lo establecido en cada uno de los contratos.

4. Responderá con su patrimonio por el incumplimiento de sus deberes fiduciarios y hasta por la culpa leve en el cumplimiento de su gestión.

5. Presentará mensualmente informes de gestión.

6. Realizará Comités Fiduciarios para la presentación y aprobación de los mismos.

ARTÍCULO 2.2.3.3.5.7. Propiedad y destinación de los activos. La Nación Ministerio de Minas y Energía será titular, en proporción a su aporte, de la infraestructura que se financie con recursos del FENOGÉ.

En los proyectos en los cuales se financie infraestructura con recursos del FENOGÉ, cuyo fin sea la prestación de servicios públicos domiciliarios, esta podrá aportarse a empresas de servicios públicos domiciliarios en los términos del numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994.

En todo caso, previa aprobación del Ministerio de Minas y Energía, el FENOGÉ podrá transferir la propiedad de los bienes que sean financiados con sus recursos, en los términos del artículo 39.3 de la Ley 142 de 1994.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los artículos mencionados en la Ley 142 de 1994 señalan:

“Artículo 39. Contratos especiales. Para los efectos de la gestión de los servicios públicos se autoriza la celebración, entre otros, de los siguientes contratos especiales:

(...)

39.3. Contratos de las entidades oficiales para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos; o concesiones o similares; o para encomendar a terceros cualquiera de las actividades que ellas hayan realizado para prestar los servicios públicos; o para permitir que uno o más usuarios realicen las obras necesarias para recibir un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para recibir de uno o más usuarios el valor de las obras necesarias para prestar un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para pagar con acciones de empresas los bienes o servicios que reciban.

(...)

Artículo 87. Criterios para definir el régimen tarifario. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9. Cuando las entidades públicas aporten bienes o derechos a las empresas de servicios públicos, podrán hacerlo con la condición de que su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios de los estratos que pueden recibir subsidios, de acuerdo con la ley. Pero en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figurarán el valor de éste y, como un menor valor del bien o derecho respectivo, el monto del subsidio implícito en la prohibición de obtener los rendimientos que normalmente habría producido.”

En relación con la regulación contable, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación,

El artículo 5 de dicha Resolución modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018 estableció:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, en cumplimiento de sus funciones, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 425 de 2019, por la cual se incorporó al RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En desarrollo de la normativa contable, el Marco conceptual para las entidades de Gobierno define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los activos:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.”

}

Por su parte, la Resolución 090 del 8 de mayo de 2020, “Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el

Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, determina:

“(…)

ARTÍCULO 2º. Modificar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el siguiente texto:

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(…)

#### 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(…)

1.2. Fiducia mercantil La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En los términos de la Ley 1715 de 2014 y del Decreto 1543 de 2017 el Fondo de Energías No Convencionales y gestión Eficiente de la Energía-FENOGE, se administrará por un patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil que suscriba el Ministerio de Minas y Energía con una entidad fiduciaria debidamente autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Ahora bien, el numeral 2 de la Resolución 156 de 2018 de la CGN, dispone que los patrimonios autónomos constituidos en virtud de una disposición legal, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP, además el patrimonio autónomo se considera una entidad contable pública al cual se asigna código institucional y en consecuencia deberá atender las disposiciones emitidas por la CGN relacionadas con la entrega de la información financiera periódica.

Acorde con lo anotado, nos permitimos atender las preguntas de su solicitud:

1. En cumplimiento al procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración ¿cuál debería ser el tratamiento contable del patrimonio autónomo para el Ministerio de Minas y Energía?

En relación con el patrimonio autónomo FENOGE y acorde con lo indicado en el Procedimiento para el manejo de los recursos entregados en administración, cuando un patrimonio autónomo se constituye en virtud de una disposición legal éste actúa como una entidad contable pública y el Ministerio de Minas y Energía no afectaría su contabilidad por las operaciones que en desarrollo de su objeto deba atender el FENOGE, por tanto, es necesario desincorporar de la información financiera del Ministerio, aquella que corresponde a los saldos del Patrimonio autónomo.

Es del caso indicar que para el Ministerio de Minas y Energía puede presentarse el reconocimiento de recursos entregados en administración, si en desarrollo de convenios para el cumplimiento de un fin determinado entrega recursos al FENOGE, por los cuales el Ministerio, mientras mantiene el control, reconoce un derecho y el patrimonio autónomo los reconoce como recursos recibidos en administración, hasta concluir el objeto previsto.

2. Los activos que se adquieran o construyan por medio del patrimonio autónomo ¿deben ser reconocidos en los estados financieros del Ministerio de Minas y Energía o en los del patrimonio autónomo?

Para la adquisición o construcción de activos en desarrollo de la ejecución de funciones del Patrimonio autónomo, el decreto 1543 de 2017 señala las pautas a seguir por los administradores del patrimonio.

Además, para determinar a quién le corresponde reconocer contablemente los activos, es necesario analizar el contexto del Marco conceptual para las entidades de Gobierno, el cual dispone que son activos los recursos controlados por la entidad, que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; anotando, que existe control cuando la entidad usa el bien para prestar servicios, cede el uso a un tercero para que preste un servicio, obtiene recursos por la venta o disposición del bien, se beneficia de la revalorización del activo y recibe los beneficios económicos.

3. ¿Cómo deben registrarse los aportes al patrimonio, los reintegros de recursos y rendimientos financieros a la DTN por parte del Ministerio de Minas y Energía?

En relación con los aportes al FENOGÉ, el Ministerio reconocerá un gasto por transferencias y si el patrimonio autónomo mantiene el control de los recursos y su entrega únicamente presenta restricción sobre el uso de los recursos reconocerá un ingreso por transferencias. Ahora si para su ejecución requiere atender a estipulaciones particulares, corresponderá a transferencias condicionadas hasta el momento en que se cumplan las condiciones pactadas, momento en el cual se afectará un gasto en el Ministerio y un ingreso en el patrimonio autónomo. Es pertinente señalar que a partir de la regulación del nuevo Marco normativo no es posible afectar el Capital fiscal por concepto de Transferencias.

Respecto de los reintegros de recursos no ejecutados, de manera general se registrará un menor ingreso cuando los recursos han sido recibidos en el mismo período o el gasto si afectaron el ingreso en períodos anteriores. Ahora, al no disponer de información suficiente de la operación en particular, es necesario revisar la naturaleza y el origen del reintegro para determinar el procedimiento contable que conforme a las normas debe aplicarse.

En cuanto a los rendimientos financieros a reintegrar a la DTN, una vez se tenga conocimiento de los rendimientos liquidados, se reconocerá un pasivo a favor de la DTN, el cual se cancelará con el giro respectivo.

4. ¿Qué marco normativo debería aplicar el patrimonio autónomo para el reconocimiento, medición y revelación de sus hechos económicos?

El patrimonio autónomo que administra el FENOGÉ, reconocerá las operaciones y hechos económicos aplicando el Marco normativo para las entidades de Gobierno incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y su modificación en la Resolución 425 de 2019, que comprende el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

5. ¿Teniendo en cuenta que el FENOGÉ fue creado por ley, este debería tener código institucional y reportar su información a la Contaduría General de la Nación a través del aplicativo CHIP?

En consideración a que el patrimonio autónomo que administra el FENOGÉ se constituyó en virtud de una disposición legal a cargo de una entidad pública, mediante un contrato de fiducia mercantil, dicho patrimonio deberá atender, en forma independiente, las normas que para la presentación de información financiera expida la CGN, razón por la cual es necesario realizar el trámite para la asignación de código institucional ante la Subcontaduría de Centralización de la información de la CGN.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000053991 DEL 14-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Requisitos de los registros contables en el libro mayor

Doctor  
 ÁNGEL FLÓREZ VENEGAS  
 Subgerente Administrativo y Financiero  
 Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039852, el día 28 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“La Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital UAECD registra y lleva su contabilidad en el aplicativo LIMAY del ERP Si Capital desarrollado por la Secretaria Distrital de Hacienda SHD; dentro de las funcionalidades de este aplicativo, se encuentra la impresión de los libros oficiales.

Para efectos de producir e imprimir el Libro Mayor, la entidad posee el módulo LIMAY parametrizado de tal forma que genere la información por cuenta, a nivel de 4 dígitos o subcuenta a nivel de 6 dígitos, según la siguiente imagen.

ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ D.C. HACIENDA		UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE CATASTRO DISTRITAL				UAECD
Unidad Administrativa Especial Catastro Distrital		LIBRO MAYOR				SALDOS HOMOLOGADOS (03/08/2020 09:39:12)
PERIODO DE MOVIMIENTO		01 Junio de 2020 a 30 Junio de 2020				Cifras en pesos
CODIGO	DESCRIPCION CUENTA	SALDO A 31/05/2020	MOVIMIENTO DEBITO	MOVIMIENTO CREDITO	SALDO A 30/06/2020	
110502	Caja menor	4,562,246.00	0.00	0.00	4,562,246.00	
111005	Cuenta corriente	334,356,070.51	5,211,843,502.00	5,086,181,620.00	460,017,952.51	
111006	Cuenta de Ahorro	6,630,961,236.26	353,998,187.29	461,025,118.22	6,523,934,305.33	
131716	Servicios informativos	37,967,373.00	612,498,383.00	377,146,609.00	273,319,147.00	
138490	Otras cuentas por cobrar	1,449,990,148.00	21,689,652.00	1,136,239,176.00	335,440,624.00	

De otra parte, la Norma Técnica relativa a los libros de contabilidad del régimen de Contabilidad Pública menciona lo siguiente: “(...). Por su parte el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; (...)”

A partir de una observación por parte de la Oficina de Control Interno de entidad, respecto a la presentación del Libro Mayor a nivel de cuenta o subcuenta, según se mostró en la primera parte de este documento, en el cual la OCI solicita que dicha información de este Libro Mayor sea presentada de la siguiente forma:

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA
X	X	XX	XX

Es decir, la información se presentaría de esta forma:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
<b>1</b>	<b>ACTIVOS</b>
<b>11</b>	<b>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO</b>
<b>1105</b>	<b>CAJA</b>
110501	Caja principal
110502	Caja menor

A partir de la anterior, se solicita un concepto por el cual la CGN se pronuncie en relación a la presentación del Libro Mayor por parte de la UAECD, manifestando que la entidad no cumple con la norma técnica en la presentación de su Libro Mayor y requiere ajustar a lo observado por la OCI de la UAECD, o por el contrario, la entidad cumple y no requiere ajuste alguno en la presentación de su Libro Mayor.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran

características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas (individualmente o en grupo) no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la entidad.

(...)

#### 4.2.1. Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar, a los usuarios, que la información financiera representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

(...)

#### 4.2.4. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.” (Subrayado fuera de texto)

La CGN expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en cual establece:

### “3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

(...)

d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 385 de 2018 “Por la cual se modifica la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública para incorporar la regulación relativa a las formas de organización y ejecución del proceso contable”, establece:

### “4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

#### 4.3.1. Libros principales

Los libros principales sintetizan información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Los libros principales son: el libro diario y el libro mayor.

(...)

##### 4.3.1.2. Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

#### “CAPÍTULO 1. ESTRUCTURA

La estructura del Catálogo General de Cuentas está conformada por cuatro niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable, de la siguiente manera:

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA
X	X	XX	XX

El primer dígito del código contable corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta.

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la estructuración de un sistema documental que le permita garantizar la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, registrados en el libro mayor de forma resumida y mediante la utilización de la estructura del catálogo general de cuentas emitido por la CGN.

Así las cosas, el objetivo de la información financiera de una entidad contable pública consiste en que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante, verificable y comparable. Para dar cumplimiento a estos aspectos, las entidades, deben atender, entre otros la organización de la información en los libros contables. Para efectos de contribuir al logro de tales objetivos, es relevante que la información suministrada por el libro mayor permee hasta el nivel de clase.

En este sentido, la responsabilidad sobre el sistema documental contable y por ende, sobre la información generada por el aplicativo implementado por la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital UAECD, para el registro de los hechos económicos, recae en la administración de la entidad en cabeza del representante legal o en quien haga sus veces. Por lo antes expuesto, la entidad deberá establecer las estrategias necesarias para cumplir con los lineamientos expuestos anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055181 DEL 01-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración de saldos por impuestos que se encuentran en firme.

Doctor  
SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA  
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora  
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039282, del día 11 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“De acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública, la información financiera de la entidad debe cumplir con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, para que la información sea útil a los usuarios, es decir para que contribuya a la toma de decisiones y al control. Por lo tanto, para ser útil la información debe representar fielmente los hechos económicos, excluyendo los errores significativos.

De otro lado el procedimiento de control interno contable establecido por la Contaduría General de la Nación mediante la resolución N° 193 de mayo de 2016, indica que la entidad debe realizar unas labores de análisis, verificación y conciliación de la información; así como una depuración contable permanente para garantizar las características antes mencionadas.

En aplicación del procedimiento de control interno contable, la Coordinación de Contabilidad de la Función Recaudadora, adelanta labores de depuración y de conciliación de saldos por contribuyente de las diferentes cuentas de balance, encontrándose como uno de los factores que influyen en el incumplimiento de la característica de representación fiel, es el hecho de que al momento de diligenciar sus declaraciones tributarias, aduaneras y cambiarias, los contribuyentes cometen errores, que distorsionan las cifras de su liquidación de tributos.

En muchos de los casos, estas declaraciones ya se encuentran en firme, como lo dispone el Art. 714 E.T., ya sea porque el contribuyente no haya sido requerido por la Administración

Tributaria para que efectuara la correspondiente corrección, o porque no se haya acercado a realizarla o porque se trate de errores que la entidad no puede corregir de oficio, por no corresponder a alguna de las inconsistencias enunciadas en el art. 43 de la Ley 962 de 2005.

Sin embargo, en los casos en los que la declaración ya se encuentra en firme y el contribuyente no hizo uso de la referida opción, la situación que se presenta es la existencia de saldos sobreestimados o subestimados, en la medida en que estos no pueden ser depurados o corregidos por la Administración en cuanto no hay norma que la faculte a modificar una declaración en firme prevaleciendo la verdad formal sobre la verdad real.

Lo anterior ha sido motivo de hallazgos por parte de la Contraloría General de la República, porque evidentemente al contabilizar estos documentos con errores, se pueden originar sobreestimaciones o subestimaciones de los saldos contables a nivel de tercero. Porque no se está reflejando la realidad económica y tributaria del contribuyente en los sistemas de Información de la entidad, ni de los estados financieros de la DIAN en su función recaudadora, que hacen parte integral de los estados financieros de la nación en lo concerniente a los ingresos del Estado por concepto de impuestos y tributos aduaneros, presentando ingresos inexistentes o cuentas por cobrar no ciertas que afectan la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Por lo anterior, me permito solicitar su concepto y tratamiento contable respecto a si estas declaraciones con error de diligenciamiento y sobre las cuales ya no es posible adelantar ninguna acción por parte de la entidad en sus sistemas de información, teniendo en cuenta su estado de firmeza (artículo No,714 del Estatuto tributario), puedan ser ajustadas contablemente mediante depuración y saneamiento contable, ante lo evidente de los errores generados por los contribuyentes, saldos que ciertamente no cumplen con los criterios para ser clasificados como activo, como lo señala el marco normativo para entidades de gobierno de acuerdo a la Resolución 533 de 2015: “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros”, ni obligaciones ciertas para la entidad, en aplicación de los lineamientos de control interno contable impartidos por la Contaduría General de la Nación y para dar cumplimiento a las características de la información contable establecidas en el marco normativo para las Entidades de Gobierno.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 714 del Estatuto Tributario indica:



“ARTÍCULO 714. TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. <Artículo modificado por el artículo [277](#) de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo.

También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Ley 962 de 2005 por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos, establece:

“ARTÍCULO 43. CORRECCIÓN DE ERRORES E INCONSISTENCIAS EN LAS DECLARACIONES Y RECIBOS DE PAGO. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.”

En expediente 021185 del Consejo de Estado, se precisa:

“2.2. La firmeza, como lo ha reiterado la Sala, significa que transcurrido el término legal sin que se hubiere notificado el requerimiento especial, la declaración tributaria se torna inmodificable tanto para la Administración como para el contribuyente. 2.2.1. Tratándose de declaraciones presentadas oportunamente, el artículo 714 del Estatuto Tributario establece el término de firmeza general de “dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar”, siempre que no se haya notificado requerimiento especial. En concordancia con lo dispuesto en esa norma, el artículo 705 ibídem dispone que el requerimiento especial debe notificarse antes de que opere dicho término de firmeza.

Significa lo anterior, que el término de firmeza respecto de cada declaración tributaria empieza a correr desde la fecha límite en que esa liquidación privada debe presentarse. No obstante, como en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período y, de renta en el año siguiente al denunciado, el artículo 705-1 del Estatuto Tributario unificó los términos de firmeza de esas declaraciones –renta, IVA y retenantente-, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta. De tal manera que, el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la fuente es igual al de la liquidación privada de renta del mismo año gravable.” (Subrayado fuera de texto)

En expediente 020186 del Consejo de Estado, se indica:

“2.1.1. El término de firmeza se establece como el plazo máximo en el que el ente fiscal puede ejercer válidamente la facultad de revisar y modificar las declaraciones tributarias.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, estipula:

### “3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

#### 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayados fuera de texto)

En Concepto CGN N° 20202300013931 de 09 de marzo de 2020, se concluye:

“Saneamiento contable y Depuración contable hacen referencia a distintos procesos. Por un lado el saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas; mientras que la depuración hace referencia a los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes derechos y obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en

especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.”

## CONCLUSIONES

El Saneamiento contable y Depuración contable hacen referencia a distintos procesos. Por un lado el saneamiento contable es un proceso de carácter coyuntural y temporal ordenado por la ley el cual hace parte de la depuración y cuyos objetivos están encaminados a obligar a los responsables de la información contable pública a adelantar las acciones administrativas para resolver los problemas de calidad e inconsistencias de la información contable acumuladas en el tiempo por diversas causas, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas; mientras que la depuración hace referencia a los procesos permanentes de análisis y ajustes de la información que debe realizar una entidad pública que resultan de la conciliación de los saldos con los datos que provienen de diferentes fuentes, los relacionados con la corrección de errores contables, y los registros para incorporar o dar de baja bienes, derechos y obligaciones, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales y de mejora de la información y en especial de relevancia, representación fiel, la comprensibilidad y la comparabilidad, para ofrecer así, en cualquier momento, información contable útil a sus usuarios.

Así las cosas, la Resolución 193 de 2016 expedida por la CGN “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar gestiones administrativas para la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por su parte, el numeral 3.2.2. de la resolución antes mencionada, indica como herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, deberá garantizar no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también lo indicado en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen

de aquellas dependencias que generen información relativa a cuentas por cobrar, entre otros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

Sobre el particular, la DIAN en el momento en que se identifiquen declaraciones tributarias con errores de diligenciamiento, deberá proceder de conformidad con el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución N° 193 de 2016.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055371 DEL 08-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conservación de libros de contabilidad

Coronel  
RODRIGO ANDRÉS GAMBA ROJAS  
Director  
Instituto Casas Fiscales del Ejército  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500041082 el 7 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita se indique si los libros oficiales, mayor y balance, registrados mediante acta de apertura al inicio de operaciones de la entidad, el libro diario una vez se ingresó al sistema SIIF II y los libros auxiliares deben ser impresos desde el sistema, numerarse en forma sucesiva, continua y firmarse.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

**“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

(...)



## 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Ley 594 de 2000 “Por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos”.

## CONCLUSIONES

De conformidad con el numeral 4. Sistema Documental Contable de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública incorporada mediante la Resolución N° 525 de 2016, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, el sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, cuya administración será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

Esta norma establece que los documentos contables, correspondientes a soportes, comprobantes y libros de contabilidad, pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos siempre y cuando cumplan con las características de autenticidad, integridad y veracidad.

Así mismo, el numeral 5. Conservación de los documentos contables de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública, señala que la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información y en este sentido, es la entidad la que debe definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, así como una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, minimizando el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

Por lo anterior, con la entrada en vigencia de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable no es indispensable el acta de apertura a la cual hace referencia en su consulta, dado que los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier

medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando cumplan con las características de autenticidad, integridad y veracidad, además de que:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En concordancia con lo anterior, cuando se trate de documentos contables impresos la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad en la administración del sistema documental contable, así como la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100051421 DEL 04-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Entidad que debe realizar el reconocimiento contable de los bienes declarados en comiso definitivo

Doctora

ASTRID TORCOROMA ROJAS SARMIENTO

Gerente

Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación (FEAB)  
Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037872, el día 18 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“La Ley 1615 de 2013, reglamentada por el Decreto 696 de 2014 y modificada por la Ley 1849 de 2017, determina la naturaleza jurídica del Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación -FEAB, organizándolo como un “fondo-cuenta con personería jurídica y autonomía administrativa, de conformidad con las disposiciones presupuestales para los fondos especiales establecidas en el artículo 27 de la Ley 225/95, artículos 11 y 30 del Decreto 111 de 1996, las normas que las modifiquen o adicioneen”.

La mencionada Ley, en su artículo 6° establece la clasificación de los bienes administrados por el Fondo dentro de los cuales se encuentran los bienes con sentencia ejecutoriada a favor de la Fiscalía General de la Nación o del Fondo Especial para la Administración de Bienes que decreta el comiso definitivo a su favor.

En el consolidado de los estados financieros de la vigencia 2019 de la unidad 29-01-01 Fiscalía General de la Nación, Subunidad 29-01-01-L26 Fondo de Bienes, se encuentran reconocidos los inmuebles dentro de la clase 1 Activos, Grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo por valor de (\$86.338.713.829.00), que corresponden a los bienes declarados “Comiso definitivo” a favor de la Fiscalía General de la Nación /Fondo Especial para la Administración de Bienes-FEAB, cuya titularidad se encuentra a nombre de esta entidad (Fiscalía General de la Nación), de acuerdo a las decisiones judiciales que han decretado dichas disposiciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, de manera atenta solicito su concepto para definir si el reconocimiento dentro de los Estados Financieros de la unidad 29-01-01 Fiscalía General de la Nación, Subunidad 29-01-01-L26 Fondo de Bienes, se encuentra ajustada a los parámetros vigentes o por el contrario deben reconocerse en la unidad 29-04-00 Fondo Especial para la Administración de Bienes.”

El día 22 de octubre de 2020, se realizó una mesa de trabajo con el Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación (FEAB), en la cual se precisó que la consulta y se manifestó que versa sobre qué entidad debe realizar el reconocimiento contable de los recursos objeto de consulta.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 5º Ámbito de aplicación, de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento(50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

## 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

Los numerales 9 y 10 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establecen:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.



4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”

## CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de la Entidades de Gobierno, define los activos como recursos controlados por la entidad producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, siempre que el valor de los recursos puedan medirse fiablemente; y establece que un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Tratándose del control, el referido marco conceptual señala que al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Así mismo, establece que en algunas circunstancias, el control es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quién ostenta el control del recurso teniendo en cuenta que una entidad lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

En este sentido, respecto a su consulta sobre si el reconocimiento de los bienes declarados en comiso definitivo debe realizarlo la Fiscalía General de la Nación o el Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación-FEAB, me permito precisar que quien debe hacer el reconocimiento contable, es la entidad para quien los bienes cumplan los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados, por la entidad producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros y que puedan medirse fiablemente.

Así, pues, corresponde a las entidades evaluar quién ostenta el control de los recursos para realizar su adecuado reconocimiento contable, atendiendo los criterios anteriormente expuestos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100053131 DEL 11-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Fecha de transición para la aplicación por parte del CPNT del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y fecha para efectuar ajustes posteriores por medición de activos y pasivos Viabilidad de aplicar el Instructivo 002 de 2015 sobre las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno

Doctor  
 LUIS ALEJANDRO ZAFRA JARAMILLO  
 Director ejecutivo  
 El Consejo Profesional Nacional de Topografía CPNT  
 Bogotá, D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500042072 del día 7 de octubre del 2020 en la cual presenta la siguiente consulta:

“El Consejo Profesional Nacional de Topografía CPNT, recibió la asignación de Código Institucional de la Contaduría General de la Nación y se le informó que debía aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, efectuando los reportes de Información Contable Publica-Convergencia, Evaluación de Control Interno Contable y Boletín de Deudores Morosos del Estado a partir del segundo trimestre abril-junio de 2019.

La entidad ha venido cumpliendo con estos reportes, pero aún tiene pendientes algunos ajustes correspondientes a la transición al marco normativo.

Teniendo en cuenta lo establecido en la Resolución 425 de diciembre de 2015 (Sic), la entidad aún se encuentra en los plazos establecidos por el Capítulo VII. Transición por cambio de marco normativo donde se establece lo siguiente: (...)”

Seguidamente expone el Capítulo VII de la Resolución 425 de 2019 y plantea las siguientes inquietudes:

“¿El consejo se puede acoger a esta norma, es decir, que el Consejo se encontraría en el primer periodo de aplicación y podría continuar realizando los ajustes por el cambio de medición, hasta el 31 de diciembre de 2020?

¿Se podría aplicar lo establecido en el Instructivo 002 de 2015 para la transición?

¿Si se fuera a aplicar la alternativa del “valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición” para la medición de Propiedades, planta y equipo cuál sería en este caso la fecha de transición?

¿Los impactos por transición en que subcuenta se reconocerían?”

Como complemento a la consulta, mediante correo electrónico la consultante amplió el contexto de la consulta, de la siguiente manera:

“La entidad hizo uso del instructivo 002 de 2015, con corte al primer reporte de información financiera presentado a la CGN, es decir, a 30 de junio del 2019. Lo anterior, por la guía dada telefónicamente por el Asesor asignado a nuestra entidad y el oficio No. CGN 20193000015651 del 02 de mayo de 2019.

Cabe resaltar que, en ocasiones anteriores, la CGN manifestó que el Consejo no debía aplicar Contabilidad Pública y por esta razón se aplicaban NIIF para pymes, sustentado en los siguientes conceptos (se adjuntan oficios):

“Concepto 201412-72870

“Por lo anterior, estas entidades no están sometidas al cumplimiento de los plazos y requisitos exigidos para las entidades públicas en la Resolución 250 de 2003”

Concepto 20088-118338

(...) De conformidad con lo expresado en las consideraciones anteriores, se concluye que el Consejo Profesional Nacional de Topógrafos, no está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y no está en la obligación de reportar su información financiera y contable, al igual que los informes de Control Interno a la Contaduría General de la Nación, salvo en los casos que el Contador General de la Nación lo considere conveniente con ocasión de requerir reportes sobre la aplicación de los recursos públicos que te administra, situación que de darse, sería informada con la instrucción respectiva”

(...)

La consulta hace referencia a la Resolución 425 de 2019. Si bien dicha resolución no hacía parte del Régimen de Contabilidad Pública en la fecha el primer reporte de información financiera a la CGN, en esa fecha no encontramos una norma pertinente a la transición por cambio de marco normativo.

Por lo tanto, queremos validar vía doctrina si la entidad debió aplicar un proceso análogo al Capítulo VII. Transición por cambio de marco normativo incorporado por la resolución en mención, es decir, que el año 2019 la entidad debía adelantar las actividades de preparación y el año 2020 sería el primer periodo de aplicación, con saldos iniciales a 2020”

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

### CONSIDERACIONES

Las notas a los Estados Financieros del CPNT, con corte al 31 de diciembre de 2019, revelan lo siguiente:

“El Consejo Profesional Nacional de Topografía -CPNT es un órgano sui géneris, autónomo e independiente, creado por la Ley 70 de 1979 , de derecho público, sin personería jurídica, de conformación mixta, que forma parte de la administración pública y en tenor en lo preceptuado en el artículo 26 de la Constitución Política de Colombia, ejerce las funciones públicas permanentes de inspección y vigilancia del ejercicio de la profesión del topógrafo, con fundamento en la función de policía administrativa, apoya y promueve el ejercicio legal de la profesión de topografía protegiendo a la población de eventuales malas prácticas que puedan implicar riesgo social; es el responsable de expedir las licencias profesionales, resoluciones, y demás actos administrativos que autorizan al profesional ejercer la profesión en todo el territorio colombiano. (Subrayado fuera de texto)

### 2. BASES DE PREPARACION

Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con el Marco Normativo para entidades del Gobierno por la Ley 1314 de 2009 y reglamentado en la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 emitida por la Contaduría General de la Nación y sus modificaciones.

La Contaduría General de la Nación, mediante notificación oficial No. CGN20193000015651, asigna al Consejo Profesional Nacional de Topografía el código institucional 923272902 del 02 de mayo de 2019, razón por la cual la entidad implementa por primera vez lo establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorios en Colombia. Para la conversión al nuevo

marco técnico normativo, el CPNT, contempló las consideraciones establecidas en el Instructivo 002, en el cual se establecen las orientaciones para la elaboración del estado de situación financiera de apertura para las entidades de gobierno.

Cabe resaltar que los estados financieros anteriores incluyendo el corte a diciembre 31 de 2018, fueron preparados y elaborados de acuerdo con el régimen de contabilidad privada, incluido los parámetros establecidos por las Normas de Información Financiera para Pymes (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el concepto emitido por el GIT de Jurídica de la CGN, señala lo siguiente:

“De la revisión de los documentos a llegados por él: CONSEJO PROFESIONAL NACIONAL DE TOPOGRAFIA se puede colegir que la misma se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP, numeral 4 del Artículo 5 de la Resolución 156 de 2018, expedida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación”

Adicionalmente, mediante la comunicación emitida por el Contador General de la Nación, radicada con el N° 0193000015651, se le informó al CPNT, lo siguiente:

“De acuerdo a la solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación con número 2019-550-001091-2 del 11 de marzo de 2019, le informo que el Consejo Profesional Nacional de Topografía -CPNT, ha sido activado en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública -CHIP y en lo sucesivo se identificará con el código institucional 923272902, con el cual deberá efectuar los reportes de información a la Contaduría General de la Nación -CGN y demás usuarios estratégicos del CHIP, a partir del segundo trimestre abril-junio de 2019. Por parte de la CGN, se habilitaron las siguientes Categorías: (...)

Para la preparación y reporte de la información correspondiente a la categoría Información Contable Pública-Convergencia, la entidad debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015; así mismo, debe atender los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones. “(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4 de la Resolución 533 DE 2015, señala lo siguiente:

ARTÍCULO 4. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

**Período de preparación obligatoria.** Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. (...)

**Primer período de aplicación:** Es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017. (...)

Así mismo, la Resolución 693 de 2016, Por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo", se establece que:

"ARTICULO 1. Modifíquese el artículo 4º. de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedara así:

(...)

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinaran los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (...) (Subrayado fuera de texto)

**Primer periodo de aplicación.** Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

(...)

"ARTÍCULO 2º. Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1 de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, señala lo siguiente:

"Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de

regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

## 1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, se señala:

“d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...)
- iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10 del Marco normativo para entidades de gobierno, en relación con el reconocimiento y medición de las Propiedades, planta y equipo, señala:

### "10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento 1.

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera



venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

10.2. Medición inicial 8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.”

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 4 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

## “4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los

fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

El concepto emitido en mayo de 2019, por el GIT de Jurídica de la CGN, determinó que el Consejo Profesional Nacional De Topografía CPNT, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP, de conformidad con el numeral 4 del Artículo 5° de la Resolución 156 de 2018, expedida por la CGN.

Adicionalmente, mediante comunicación dirigida por el Contador General de la Nación al Representante Legal del CPNT se le informó que esta entidad le corresponde aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015; y atender los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones, para efectos de la preparación y reporte de la Información Contable Pública en convergencia.

Con fundamento en lo anteriormente anotado, a continuación, se resuelven las inquietudes planteadas en la consulta:

1. ¿El consejo se puede acoger a esta norma, es decir, que el Consejo se encontraría en el primer período de aplicación y podría continuar realizando los ajustes por el cambio de medición, hasta el 31 de diciembre de 2020?

Teniendo en cuenta que la pregunta se refiere a la aplicación de la Resolución 425 de 2019, es preciso aclarar que esta normativa es aplicable a partir del 1º de enero de 2020 y modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la Resolución 533 de 2015, en el artículo 4º definió el cronograma de aplicación el cual fue modificado por el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016 señalando que el primer período de aplicación obligatoria fue entre el 1 y el 31 de diciembre de 2018.

Por lo expuesto, si bien es cierto, actualmente la entidad debe estar aplicando la Resolución 425 de 2019, no se encuentra dentro del primer periodo de aplicación del RCP, por cuanto en la fecha en que la CGN le asignó código institucional (mayo del 2019), esa entidad ya debía estar aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, y atendiendo los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones, para efectos de la preparación y reporte de la Información Contable Pública-Convergencia.

Por consiguiente, el CPNT debió preparar la información sobre saldos iniciales efectuando los ajustes por cambios de medición en la información aplicando los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a primero de enero de 2018, dando cumplimiento al cronograma establecido en la Resolución 693 de 2016 y con base en el Instructivo 002 de 2015.

Por tanto, si la entidad no aplicó lo señalado anteriormente para la determinación de los saldos iniciales a 1 de enero de 2018, o aún tiene ajustes pendientes a esa fecha, estos deberán realizarse impactando la presentación de la información financiera preparada para los saldos iniciales y aplicando lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, contenida en el Anexo de la Resolución 425 de 2019, específicamente en relación con la Corrección de errores, la cual indica que si el error es material, para efecto de presentación deberá reexpresar de manera retroactiva la información afectada por el error para los períodos en los cuales presentó informes comparativos, de manera que los estados financieros reflejen la información como si los errores no se hubieran cometido nunca.

2. ¿Se podría aplicar lo establecido en el Instructivo 002 de 2015 para la transición?

El Instructivo 002 de 2015 el cual contiene las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se utilizó por una única vez en la fecha de transición que conformidad con lo estipulado en el artículo 2 de la Resolución 693 de 2016, fue el 1° de enero de 2018 para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno.

Por tanto, la entidad debió aplicar el Instructivo 002 de 2015, para la determinación de los saldos iniciales, a primero de enero de 2018, como se indicó en el numeral 1 de estas conclusiones.

¿Si se fuera a aplicar la alternativa del “valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición” para la medición de Propiedades, planta y equipo cuál sería en este caso la fecha de transición?

Las alternativas de medición para Propiedades, Planta y equipo, dispuesta en el Instructivo 002 de 2015 se debieron aplicar para la determinación de los saldos iniciales a 1 de enero de 2018, es decir en la fecha de transición establecida para Entidades de Gobierno.

En este orden, solo es viable aplicar dichas alternativas si se trata de corregir un error en la medición inicial, caso en el cual la corregirá la información, tomando como referencia la opción de medición inicial elegida a 1 de enero de 2018, de acuerdo a las tres alternativas dadas en el Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y reconociendo el ajuste a los bienes dentro de la información financiera contra utilidades de ejercicios anteriores, en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, dando aplicación al numeral 4.3. Correcciones de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Además, se pertinente aclarar que el avalúo que se utilice para la medición del valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición nuevo depreciado, no pueden corresponder a un fecha posterior a la de transición, pues los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

En aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la medición inicial de los elementos de Propiedades, planta y equipo se efectuará al costo, y posteriormente se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, con

base en lo dispuesto en los numerales 10.2 y 10.3 de la Norma de Propiedades, planta y equipo.

¿Los impactos por transición en que subcuenta se reconocerían?

Las diferencias que surjan en la medición de activos y pasivos derivadas por la convergencia al Marco Normativo de Entidades de Gobierno, posteriores a la fecha de vigencia del Instructivo 002 de 2015, afectarán los resultados de ejercicios anteriores, es decir la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior por cuanto el Instructivo 002 de 2015 señaló que los ajustes originados en el proceso de convergencia afectaban la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, y conforme a lo indicado en el Instructivo 01 del 18 de diciembre de 2018 "Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo Contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable" el saldo de esa subcuenta debió reclasificarse a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100054191 DEL 12-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Entidad que debe realizar el reconocimiento contable de los bienes declarados en comiso definitivo

Doctora

ASTRID TORCOROMA ROJAS SARMIENTO

Gerente

Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación (FEAB)  
Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037872, el día 18 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“La Ley 1615 de 2013, reglamentada por el Decreto 696 de 2014 y modificada por la Ley 1849 de 2017, determina la naturaleza jurídica del Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación -FEAB, organizándolo como un “fondo-cuenta con personería jurídica y autonomía administrativa, de conformidad con las disposiciones presupuestales para los fondos especiales establecidas en el artículo 27 de la Ley 225/95, artículos 11 y 30 del Decreto 111 de 1996, las normas que las modifiquen o adicioneen”.

La mencionada Ley, en su artículo 6° establece la clasificación de los bienes administrados por el Fondo dentro de los cuales se encuentran los bienes con sentencia ejecutoriada a favor de la Fiscalía General de la Nación o del Fondo Especial para la Administración de Bienes que decreta el comiso definitivo a su favor.

En el consolidado de los estados financieros de la vigencia 2019 de la unidad 29-01-01 Fiscalía General de la Nación, Subunidad 29-01-01-L26 Fondo de Bienes, se encuentran reconocidos los inmuebles dentro de la clase 1 Activos, Grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo por valor de (\$86.338.713.829.00), que corresponden a los bienes declarados “Comiso definitivo” a favor de la Fiscalía General de la Nación /Fondo Especial para la Administración de Bienes-FEAB, cuya titularidad se encuentra a nombre de esta entidad (Fiscalía General de la Nación), de acuerdo a las decisiones judiciales que han decretado dichas disposiciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, de manera atenta solicito su concepto para definir si el reconocimiento dentro de los Estados Financieros de la unidad 29-01-01 Fiscalía General de la Nación, Subunidad 29-01-01-L26 Fondo de Bienes, se encuentra ajustada a los parámetros vigentes o por el contrario deben reconocerse en la unidad 29-04-00 Fondo Especial para la Administración de Bienes.”

El día 22 de octubre de 2020, se realizó una mesa de trabajo con el Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación (FEAB), en la cual se precisó que la consulta y se manifestó que versa sobre qué entidad debe realizar el reconocimiento contable de los recursos objeto de consulta.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 5º Ámbito de aplicación, de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento(50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, establece:

**“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**6. Definición de los elementos de los estados financieros**

(...)

**6.1.1. Activos**

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.



51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

## 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

Los numerales 9 y 10 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establecen:

#### “9. INVENTARIOS

## 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

2. Los productos agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”

## CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de la Entidades de Gobierno, define los activos como recursos controlados por la entidad producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, siempre que el valor de los recursos puedan medirse fiablemente; y establece que un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Tratándose del control, el referido marco conceptual señala que al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Así mismo, establece que en algunas circunstancias, el control es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, pero que esta última no es esencial ni suficiente a efecto de determinarlo, por lo cual, se debe evaluar quién ostenta el control del recurso teniendo en cuenta que una entidad lo controla si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad;

prohibir, a terceras personas, el acceso y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el mismo.

En este sentido, respecto a su consulta sobre si el reconocimiento de los bienes declarados en comiso definitivo debe realizarlo la Fiscalía General de la Nación o el Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación-FEAB, me permito precisar que quien debe hacer el reconocimiento contable, es la entidad para quien los bienes cumplan los criterios de reconocimiento como activo, a saber, que representen recursos controlados, por la entidad producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros y que puedan medirse fiablemente.

Así, pues, corresponde a las entidades evaluar quién ostenta el control de los recursos para realizar su adecuado reconocimiento contable, atendiendo los criterios anteriormente expuestos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100055591 DEL 17-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor  
 JULIAN ANDRÉS BOLAÑOS URIBE  
 Secretario de Hacienda  
 Municipio de Neiva  
 Neiva, Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042282, el día 08 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Me dirijo a usted de manera respetuosa, con el propósito de solicitarle rinda concepto jurídico bajo el criterio formal, de las normas que a continuación se expondrán, dado el cargo y las funciones que usted desempeña en la Contaduría General de la Nación.

## Norma No. 1 PARA ANÁLISIS

Mediante resolución No. 224 de 2011, el Alcalde del Municipio de Neiva, adoptó el “MODELO ESTÁNDAR DE PROCEDIMIENTO PARA LA SOSTENIBILIDAD DEL SISTEMA CONTABLE PÚBLICO MUNICIPAL Y SE CREA EL COMITÉ TÉCNICO DE SOSTENIBILIDAD”, Sustenta su expedición, entre otras, en las siguientes normas:

1. Constitución Política, artículo 354.
2. Ley 716 de 2001, cuya vigencia se prorrogó por la Ley 863 de 2003, 901 de 2004 y 998 de 2005.
3. Resolución No. 119 de 2006, expedida por la Contaduría General de la Nación.
4. Decreto 1914 de 2003.

Dentro de las funciones, lineamientos y alcance del “Comité de Sostenibilidad de Contabilidad Pública” se establecen los siguientes:

“ARTÍCULO SEGUNDO. Lineamientos. El modelo de sostenibilidad contable requiere los siguientes lineamientos su(sic) implementación en el Municipio de Neiva Huila. Depuración ordinaria de saldos contables. La depuración normal de saldos se fundamentará en el

cumplimiento de las normas legales aplicables en cada caso en particular y en los procedimientos administrativos específicos establecidos por la entidad...”

Depuración extraordinaria de saldos contables. Solo si una vez agotada la gestión administrativa e investigativa tendiente a la aclaración, identificación y soporte de saldo contables, se demuestre que no es posible establecer su procedencia u origen, el representante legal, mediante acto administrativo, previa recomendación del Comité de Sostenibilidad Contable, aprobará la depuración correspondiente.”

Reclasificación o ajuste de recurso, derechos, bienes y obligaciones de dudosa razonabilidad: Las entidades públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación del régimen de Contabilidad Pública, están obligadas a desarrollar, en forma permanente las actividades necesarias que le permitan determinar la existencia real de recursos, bienes, derechos y obligaciones que afecten el patrimonio público de la entidad, con base en los saldos de dudosa razonabilidad que sean identificados, los cuales deben ser objeto de reclasificación o ajuste, según corresponda.”

(...)

ARTÍCULO OCTAVO. Funciones. Son funciones del comité de sostenibilidad contable del municipio de Neiva Huila, las siguientes:

- a) Asesorar al Alcalde Municipal en la determinación de políticas, estrategias y procesos requeridos para implementar el Modelo de procedimiento de Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública que debe cumplir la entidad.
- b) Revisar, analizar y recomendar la depuración de los valores de los informes que presenten las áreas competentes sobre gestión administrativa realizar proponiendo su retiro o incorporación en los estados Contables de la Entidad.
- c) Recomendar al Representante legal los montos a depurar, cuando estos superen los diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.
- d) Aprobar mediante actas, cuando exista prueba sumaria, la depuración y/o descargue de los registros contables de la Entidad, cuando el momento de cada obligación no supere los diez (10) salarios mínimos legales mensuales, incluidos intereses, sanciones y actualizaciones.
- e) Verificar el estricto cumplimiento del Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, cuyo contenido se incorporará en la presente resolución.

ARTÍCULO UNDÉCIMO: En lo no previsto en la presente resolución se estará a lo dispuesto en la resolución No. 119 de abril 27 de 2006 de la Contaduría General de la Nación; y en los

lineamientos señalados por el Contador Público Municipal. Y, demás normas concordantes y aplicables.

#### NORMA No. 2, PARA ANÁLISIS

Mediante Decreto 0025 del 10 de marzo de 2016, el Alcalde del Municipio de Neiva, ordenó el cambio de radicación de los procesos de ejecución coactiva que a la fecha adelantaba la Secretaría de Movilidad, para que estos fueran conocidos por la Secretaría de Hacienda, para ello facultó al funcionario competente para adelantar la ejecución coactiva, para avocar conocimiento de los procesos de ejecución coactiva en el estado que se encontraban a la fecha y para que continuaran con el trámite respectivo.

#### NORMA No. 3, PARA ANÁLISIS

Mediante decreto No. 0656 de 2016, el Alcalde del Municipio de Neiva, adopta(sic) el “EXPIDE EL REGLAMENTO INTERNO DE CARTERA PARA EL MUNICIPIO DE NEIVA” Sustenta su expedición, entre otras, en las siguientes normas:

1. Constitución Política, artículo 209
2. Ley 1066 de 2006, reglamentada mediante decreto 4473 de 2006.
3. Resolución No. 357 de 2008, expedida por la Contaduría General de la Nación.
4. Resolución No. 0025 de 2016, expedida por el Alcalde Municipal, mediante la cual cambia de jurisdicción coactiva los procesos que adelanta la Secretaría de Movilidad y centraliza los procesos en la Secretaría de Hacienda.

(...)

**ARTÍCULO 8. COMPETENCIAS PARA ORDENAR LA DEPURACIÓN CONTABLE Y NORMALIZACIÓN DE CARTERA:** Para ordenar la depuración contable de cartera y en los casos en que se determine su difícil cobro o cuando se comprueben que la relación costo-beneficio para determinación y/o cobro sea desfavorable para las finanzas Municipales es competente el Secretario (a) de hacienda del Municipio de Neiva.

Para proferir dicha decisión requerirá:

Planteará al comité o equipo de depuración las causas que considera relevantes para la normalizar sus obligaciones en razón a su exigibilidad o difícil recaudo, presentando un análisis particular y concreto que encontrándose acompañada de estudios financieros y jurídicos necesarios; donde se analizará la propuesta, se aceptarán observaciones y recomendaciones en cada caso concreto.

El Comité o equipo de Depuración estará conformado por el Líder del Programa de Contabilidad, por el director de rentas, el Tesorero y la Secretaria de Hacienda Municipal”

(...)

#### INTERROGANTES

1. Teniendo en cuenta que la Resolución No. 224 de 2011, modificada por la resolución 00119 de 2012 y resolución 0095 de 2018, que adoptó el “Modelo Estándar de Procedimientos Para la Sostenibilidad del Sistema Contable Público Municipal de Neiva y Crea El Comité Técnico de Sostenibilidad” con sustento jurídico en la Ley 716 de 2001, cuya vigencia se prorrogó por la Ley 863 de 2003, 901 de 2004 y 998 de 2005, solicito se conceptúe respecto del siguiente interrogante: ¿Está vigente bajo postulados legales el Comité de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva, teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación, mediante Resolución 357 de 2008, ordenó la creación del mismo comité, siendo esta una norma posterior a la Ley 716 de 2001 y que para el año 2011, cuando se crea el Comité de Sostenibilidad Contable ya estaba vigente la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación?
2. El Alcalde del Municipio de Neiva, en el año 2016, mediante resolución No. 0656 de 2016 “EXPIDE EL REGLAMENTO INTERNO DE CARTERA PARA EL MUNICIPIO DE NEIVA”, en su artículo “8. COMPETENCIAS PARA ORDENAR LA DEPURACIÓN CONTABLE Y NORMALIZACIÓN DE CARTERA” establece quienes tienen la competencia para la depuración contable y normalización de cartera y, que de la necesidad de creación de un “Comité o equipo de Depuración estará conformado por el Líder de Programa de Contabilidad, por el director de rentas, el Tesorero y la Secretaria de Hacienda Municipal”. Solicito se conceptúe respecto del siguiente interrogante: ¿Es necesario y pertinente la creación o Equipo de “Depuración Contable y Normalización de Cartera” como lo establece el decreto No. 0656 de 2016 “Manual de Cartera” en el evento que se pretenda adelantar un proceso de depuración contable, a sabiendas que ya existe el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva, cuyas funciones están establecidas en el artículo octavo de la Resolución 224 de 2011?
3. Si el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva, está vigente en virtud de la resolución No. 224 de 2011, modificada por la Resolución 00119 de 2012 y Resolución 0095 de 2018, en congruencia con las normas contables actuales de la Contaduría General de la Nación (Resoluciones 119 de 2006, 192 y 193 de 2016, y demás normas complementarias), y teniendo en cuenta que dentro de sus



funciones está la de llevar a cabo el proceso de depuración contable y, teniendo en cuenta que mediante resolución No. 0025 de 2016, el señor Alcalde del Municipio de Neiva, ordenó el cambio de radicación de los procesos de jurisdicción coactiva que adelantaba la Secretaría de Movilidad para que los mismos fueran conocidos por la Secretaría de Hacienda Municipal. Solicito se conceptúe respecto del siguiente interrogante ¿Tiene competencia el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva, para llevar a cabo el proceso de depuración de saldos contables cuyo origen son multas de tránsito?

4. Teniendo en cuenta los numerales 1,2, y 3 del presente cuestionario y en virtud que esta Secretaría está haciendo estudios contables, financieros y jurídicos para adelantar un proceso de depuración contable solicito se conceptúa respecto del siguiente interrogante ¿Cuál norma para este propósito, la resolución No. 224 de 2011 “Comité de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva” o el decreto 0656 de 2016 “Manual interno de Recaudo de Cartera”
5. Teniendo en cuenta las normas mencionadas y su conocimiento normativo, solicito se conceptúe respecto del siguiente interrogante: ¿Los conceptos Normalización y Depuración hacen parte del proceso de Sostenibilidad Contable, en los términos de la resolución No. 224 de 2011 que crea el “Comité de Sostenibilidad Contable del Municipio de Neiva” y del decreto No. 0656 de 2016 “Manual de Cartera”, en congruencia con las normas contables de la Contaduría General de la Nación (Resoluciones 119 de 2006, 192 y 193 de 2016 y demás normas concordantes y complementarias?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES**

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.
- (...)
- r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:  
 (...)
 18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

“Artículo 4º. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:  
 (...)
 11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Así mismo, el literal d) del artículo 6º del Decreto 2145 de 1999, modificado por el art. 3 del Decreto Nacional 2539 de 2000, establece:

“Artículo 6º. Reguladores. Son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.”

Los artículos 3º y 6º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, establecen:

“ARTÍCULO 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;

c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;

d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”

“ARTÍCULO 6º. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a las resoluciones referidas en su consulta, es preciso aclarar que la Resolución 119 de 2006, fue derogada por la Resolución 393 de 2007, la cual a su vez fue derogada por

la Resolución 34 de 2008, que fue derogada por la Resolución 357 de 2008, la que a su vez fue derogada por la Resolución 193 de 2016.

En este sentido, en desarrollo de lo establecido en la Ley 1314 de 2009, esta entidad expidió los nuevos marcos normativos, por lo que se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable mediante la Resolución 193 de 2016, el cual es el procedimiento vigente sobre la materia.

Ahora bien, los numerales 3.2.2., 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

#### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo

definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)" (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, es preciso aclarar que la Resolución 119 de 2006, referida en su consulta, fue derogada por la Resolución 393 de 2007, la cual, a su vez, fue derogada

por la Resolución 34 de 2008, que fue derogada por la Resolución 357 de 2008, y esta última fue derogada por la Resolución 193 de 2016, que es la norma que se encuentra vigente actualmente.

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera; y además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

Antes de la entrada en vigencia de dicha Resolución 193 de 2016, la CGN había contemplado igualmente la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en diversas resoluciones. Por lo cual, atendiendo a la competencia que sobre el particular ostenta la CGN, los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable que las entidades hayan creado, continúan vigentes, siempre y cuando las mismas entidades no los hayan derogado.

Lo anterior, con independencia de que el sustento de la resolución por la cual se creó el referido Comité en el municipio de Neiva, haya sido la Ley 716 de 2001 y la Resolución 119 de 2006 que se encontraban derogadas, y no la Resolución 357 de 2008 que se encontraba vigente, pues aunque se haya cometido dicho error, lo cierto es que la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, ha permanecido como una herramienta con la que las entidades cuentan y han contado para realizar permanentemente las gestiones administrativas relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros que no reflejen su realidad económica. Por lo cual, en el caso particular, era pertinente actualizar la resolución por medio de la cual se creó el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, indicando la normativa vigente sobre dicha materia.

Ahora bien, las entidades al constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos, de acuerdo a las características y necesidades de estas.

En atención a que dicho comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable, las entidades pueden asignarle diversos nombres o funciones, entre ellas, las relacionadas con la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

Por lo anterior, quien está llamada a analizar si es necesario y pertinente la creación de un Comité o Equipo de Depuración Contable y Normalización de Cartera, cuando el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es quien ostenta dichas funciones, es el municipio de Neiva.

Aunado a lo anterior, dicho municipio deberá analizar si con la creación del Comité o Equipo de Depuración Contable y Normalización de Cartera, se derogó tácitamente el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Lo anterior, dado que como bien lo menciona en su consulta, la Resolución 656 de 2016, creó un nuevo comité con las funciones que habían sido asignadas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable por medio de la Resolución 224 de 2011, de lo que puede colegirse que por medio de esta nueva regulación, se dejó sin vigencia la anterior.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100056031 DEL 18-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conformación, integrantes y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Señora  
LAURA PATRICIA ESPINOSA BOHÓRQUEZ  
Bucaramanga, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201400047012, el día 29 de octubre de 2020, mediante la cual solicita se le indique la normativa que rige los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable en las entidades territoriales, la periodicidad en que se deben realizar sus reuniones, quiénes deben ser sus integrantes, y ante quién se deben presentar las actas de dicho comité.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

El literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.



b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2°. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

“Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Así mismo, el literal d) del artículo 6° del Decreto 2145 de 1999, modificado por el art. 3 del Decreto Nacional 2539 de 2000, establece:

“Artículo 6°. Reguladores. Son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.”

Los artículos 3º y 6º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, establecen:

“ARTÍCULO 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

- a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;
- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;
- e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”

“ARTÍCULO 6º. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.”

En desarrollo de lo establecido en la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió los nuevos marcos normativos, por lo que se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable mediante la Resolución 193 de 2016, el cual es el procedimiento vigente sobre la materia.

Ahora bien, los numerales 3.2.2. y 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

### “3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

La norma que regula actualmente la creación de los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable, es el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

Dicho procedimiento se puede consultar en la siguiente ruta: [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) → RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Procedimientos Transversales → Evaluación del control interno contable → Descargar.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente, y la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos. Por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora de estos, que tiene por objeto coadyuvar en el proceso contable.

En este sentido, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

Así, pues, es preciso manifestar respecto a las actas del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, que no deben ser presentadas ante la CGN, pues el comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable de cada entidad y el objeto que estas definan para dichas actas, se debe encaminar a ello.

Respecto a los integrantes de dicho comité, es preciso aclarar que no tienen que ser, exclusivamente, profesionales que pertenezcan a las áreas contables y financieras de la entidad, dado que la información objeto de reconocimiento puede provenir de diversas áreas de la misma, y en cumplimiento de los objetivos del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, los profesionales de las demás áreas que tienen a su cargo información, pueden aportar sus conocimientos para realizar su adecuado reconocimiento.

En cuanto a las funciones del mismo, las entidades pueden asignarle, entre otras, las relacionadas con la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que estos cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100056041 DEL 18-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes Propiedad, planta y equipo a la fecha de transición y el ajuste del saldo en fecha posterior, Políticas contables, Corrección de errores, Materialidad.

Doctora  
MARÍA CRISTINA QUINTERO QUINTERO  
Directora de Vigilancia Fiscal  
Contraloría General de la República  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20200010042892, el día 23 de octubre de 2020, mediante la cual consulta en relación con el rubro de Propiedades, planta y equipo correspondiente a la información financiera presentada a 31 de diciembre de 2019 por el Senado de la República, lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable del proceso de reexpresión adelantado por la entidad?
2. ¿Es correcto realizar nuevamente la medición inicial de los bienes de la entidad, aun cuando el instructivo 002 de 2015 estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno?
3. ¿Es viable que la entidad desconozca el proceso de medición realizado para determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018 y eliminar (reversar) los registros contables existentes para partir de cero?
4. ¿Es dable aplicar un porcentaje de materialidad determinado con posterioridad al reconocimiento de los hechos económicos y sin contemplar en el Manual de Políticas contables?
5. ¿Es correcto determinar una materialidad meramente cuantitativa?

Así mismo, la entidad de control señala:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2466

Para determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, el Senado de la República realizó el proceso de medición inicial de las partidas de propiedades, planta y equipo conforme a la segunda alternativa del instructivo 002 de 2015 de la CGN, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico de los bienes muebles y de vehículos en la fecha de transición.

Ahora, en relación con la información a 31 de diciembre de 2019, de las Notas a los Estados Financieros de la vigencia 2019 se extrae lo siguiente:

“En cumplimiento al plan de mejoramiento para subsanar los hallazgos de la auditoría a los Estados Financieros de la vigencia 2018 relacionados con el no registro en el aplicativo (SIIF Extendido) Dinámica Gerencial para la gestión de recursos físicos (bienes muebles) de la medición inicial de la PPYE, de conformidad con el Instructivo No. 002 de 2015 de la Contaduría General de la Nación (CGN), impactos del proceso de convergencia al nuevo marco normativo para entidades de Gobierno, se contó con el apoyo y acompañamiento de SYAC propietaria del aplicativo en comento, para inicialmente actualizar la versión con que contaba la Entidad, así como sus mejoras acordes al nuevo marco normativo contable para entidades de gobierno, y el Manual de Políticas Contables de la Entidad, se procedió a dar aplicación a la alternativa ii) denominada al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado.

Esta alternativa conllevó a las siguientes etapas:

1. Recolección de información: (...) La información fuente y base para la recolección fue la del aplicativo Dinámica Gerencial con corte 30 abril de 2019, resultando un total de 16.983 bienes registrados a ese corte.
2. Validación y análisis: En esta etapa se hizo un recorrido a toda la información identificando las falencias en los datos generados en la reexpresión inicial, para lo cual fue necesario realizar validaciones con el fin de asegurar que toda la información cumpliera con los requisitos mínimos definidos en el punto 1. Posteriormente dentro del análisis realizado se cruzó la información contenida en los estados financieros al mismo corte, se identificaron los bienes antes y después de la fecha de transición al nuevo marco normativo, que según lo definido por la CGN era el 31 de diciembre de 2017, así como las adquisiciones, bajas y control administrativo de los años 2018 y 2019.

De esta validación se detectó que se debían retirar de la aplicación de la alternativa II) los bienes enmarcados en los siguientes estados:

Estado de los Bienes Muebles y vehículos		
------------------------------------------	--	--

Dados de baja (salida)	1.379	\$ 2.722.049.283,18
Totalmente depreciados <0 Año 2017	12.921	\$33.177.552.581,44
Activos en uso	2.683	\$17.562.218.506,03
Bienes sujetos a reexpresión Costo de Reposición a nuevo depreciado	15.004	\$50.739.771.087,47

Producto del análisis realizado por los profesionales de apoyo en el proceso y en relación con las fechas de adquisición de los bienes, respecto de las vidas útiles definidas inicialmente en la Política

Contable, arrojó como resultado que debido a la longevidad de los bienes no eran las más adecuadas, por lo tanto, sugirieron realizar una modificación de vidas útiles, con el fin de que no se presenten activos totalmente depreciados y que estén en servicio, lo cual no es permitido por el actual marco normativo contable.

3. Medición inicial (reexpresión de saldos): Se determinó que para las PPYE e Intangibles cuyos valores individuales sean menores o iguales a 2 SMMLV considerarlos de control administrativo y ajustarlos contra corrección de errores, subcuenta del patrimonio resultados de ejercicios anteriores. Para aquellos que fueran mayores a 2 SMMLV, se aplicó la reexpresión de costo de reposición sin considerar su valor de adquisición, se midieron por la presente alternativa, teniendo en cuenta que fueron adquiridos un grupo de bienes entre los años 1990 a 2017, y el restante de los 15.604 entre los años 2018 y 2019.

(...)

La depreciación acumulada que estos bienes tenían registrada a 31/12/2017 fue objeto de eliminación (reversión), afectando directamente la cuenta 3109-Resultados de Ejercicios anteriores de acuerdo con la naturaleza (débito o crédito) que el registro requirió. La nueva depreciación se estimó sobre la vida útil remanente e inició a partir del 1° de mayo de 2019 para los bienes adquiridos anteriores o en el 2017.

(...)”

De lo anterior se observa lo siguiente:

1. Los registros de saldos iniciales reconocidos a 1° de enero de 2018 fueron eliminados (reversados) de los Estados Financieros de la vigencia 2019.
2. En el mes de mayo de 2019, producto de la evaluación realizada, se generaron nuevas mediciones, modificando el costo de reposición de los activos y sus vidas útiles.



3. La depreciación acumulada reconocida a 30 de abril de 2019 fue objeto de eliminación (reversión), afectando la cuenta de resultado de ejercicios anteriores. La nueva depreciación se estimó sobre la vida útil remanente e inició a partir del 1 de mayo de 2019 para los bienes adquiridos anteriores o en el 2017.

4. Los Estados Financieros no fueron objeto de reexpresión al 1 de enero de 2018, lo anterior con fundamento en Acta de Comité de Sostenibilidad Contable de 6 de marzo de 2020 la cual menciona:

La jefe de la Sección de Contabilidad informa que en el MdePC de la entidad (RF-Ma02, aprobadas en Acta No. 27 de mayo de 2018) no contiene la definición de la materialidad para corregir un error de periodos anteriores, y que impliquen reexpresión retroactiva de los Estados Financieros ni los porcentajes para las variaciones significativas a justificar para el reporte al CHIP-Contaduría General de la Nación.

Por lo anterior, solicita sea aprobado el siguiente texto en el MdePC dentro del flujo Materialidad o importancia relativa: Para el Senado de la República una omisión o incoherencia se considera material si esta supera el 10% del total de los activos al 31 de diciembre del año en donde se originó el error, y por tanto se debe reexpresar de forma retroactiva desde el periodo donde se originó el error en los estados financieros.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las entidades de Gobierno adoptado mediante Resolución 533 de 2015, vigente en el período contable del 2019, señala:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

#### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

(...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

#### 4.2. Características de mejora

Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Se consideran

características de mejora de la información financiera, las siguientes: Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas (individualmente o en grupo) no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la entidad.

(...)

#### 4.2.4. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos relacionados con las Entidades de Gobierno, en el Capítulo VI. numeral 4. la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, señala:

##### “4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado. (Subrayados fuera de texto)

(...)

14. Cuando la entidad adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante;

c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.”

#### “4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.  
(Subrayado fuera de texto)

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En el contexto del Marco conceptual para las entidades de Gobierno, la información financiera es útil a los usuarios, cuando en su preparación se atienden a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel. La información es Relevante cuando por su magnitud o importancia relativa la omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones y existe Representación fiel, si es completa, neutral y libre de error significativo, presente este último, cuando en la información no hay errores u omisiones materiales. Adicionalmente, la Información financiera es útil, cuando observa las características de Mejora, de las cuales, la relativa a la Comparabilidad permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, deduciendo que la información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores.

Ahora bien, de acuerdo con la solicitud, puede deducirse lo siguiente, en cuyo contexto se atenderán las preguntas formuladas:

-Para determinar los saldos iniciales del rubro de Propiedades, planta y equipo a la fecha de transición, esto es a 1° de enero de 2018, la entidad aplicó del instructivo 002 de 2015 la alternativa ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico, para lo cual se asume, la entidad

debió cumplir previamente con las diferentes actividades de análisis y depuración de la información indicados en la mencionada circular.

-La entidad no realizó la depuración de la información y no actualizó el aplicativo que soporta las cifras de los estados financieros y que la entidad utiliza en el control de los bienes de Propiedades, planta y equipo, lo cual originó en el proceso de auditoría que la información financiera del 2018 fuera observada por este motivo y al dar cumplimiento al plan de mejoramiento, se efectuaron los ajustes en la información financiera del período 2019.

-En mayo de 2019, el saldo por depreciación que a 31 de diciembre de 2017 presentaban los bienes adquiridos hasta el 2017, fue cancelado y el cálculo de la nueva depreciación se estimó a partir de mayo de 2019. El saldo de la cuenta de P. P y E fue ajustado con el valor de los bienes dados de baja y con la revisión del costo de aquellos que estaban totalmente depreciados.

Anotado lo anterior, en relación con las preguntas de su solicitud, nos permitimos señalar:

1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable del proceso de reexpresión adelantado por la entidad?
2. ¿Es correcto realizar nuevamente la medición inicial de los bienes de la entidad, aun cuando el instructivo 002 de 2015 estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno?

Cuando en la formación de los saldos iniciales a la fecha de transición, para la medición de los bienes de Propiedades, planta y equipo, la entidad adoptó la alternativa ii), debía cancelar la depreciación que presentaban los activos hasta diciembre de 2017. Establecidos los nuevos parámetros, valor inicial, vida útil y valor residual estimado, debían calcular la depreciación de los activos desde el 1° de enero de 2018, de modo que, si esta operación no se realizó, el ajuste se efectúa registrando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

En consecuencia, el instructivo 002 de 2015, no puede aplicarse una segunda vez, ahora bien, en el evento de presentarse error en la aplicación inicial, deberán efectuar la corrección para lo cual, aplicará la norma de políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, y de resultar material el error, proceder a la reexpresión de estados financieros de acuerdo con lo requerido por esta norma.

En relación con la reexpresión del costo de los activos, por la revisión del valor de los activos en el aplicativo en tiempo posterior a la fecha de transición, sumado a que sobre el particular la entidad de control había objetado la concordancia entre estos valores y el saldo en libros, los ajustes resultantes igualmente afectan la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3. ¿Es viable que la entidad desconozca el proceso de medición realizado para determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018 y eliminar (reversar) los registros contables existentes para partir de cero?

Al respecto es pertinente señalar que la medición posterior de los bienes de Propiedades, planta y equipo corresponde al costo menos la depreciación menos el deterioro y como se indicó en la respuesta a las preguntas 1 y 2, cuando a 1° de enero de 2018 no las normas no fueron aplicadas en debida forma, deberán corregir el error, según lo dispuesto en la Norma de corrección de errores.

4. ¿Es dable aplicar un porcentaje de materialidad determinado con posterioridad al reconocimiento de los hechos económicos y sin contemplar el Manual de Políticas contables?

Acorde con lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, estas corresponden a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. Las políticas contables se encuentran definidas en el Marco normativo que le aplica y aquellas adoptadas por la entidad con el objeto de que la información financiera obtenida corresponda a una representación fiel y relevante de los hechos económicos pueden ser objeto de modificación.

En este caso, los cambios aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

5. ¿Es correcto determinar una materialidad meramente cuantitativa?

El concepto de materialidad en el contexto de la regulación contable actual se fundamenta en la utilidad o incidencia de la información contable para la toma de decisiones de los



usuarios de la misma y no únicamente en parámetros cuantitativos como se calculaba con el RCP precedente.

En consecuencia, es facultad de la entidad definir en las políticas contables el criterio de materialidad de manera individual o en conjunto, tomando como base entre otros criterios, aspectos tales, como: 1) Si se trata de partidas, hechos económicos o elementos de los estados contables cuyo carácter o impacto es marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo; 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida en el sistema de información contable; 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o pérdida; 4) Si son hechos o cuya cuantía afecta de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos; 5) que el umbral considere no superar la cuantía mínima previsto para evaluar el riesgo de auditoría tanto interna como externa; 6) Su relación frente a la estimación para un determinado renglón del presupuesto de ingresos o una asignación o apropiación del presupuesto de gastos. 7) Cuando se trate de la materialidad de los elementos que conforman la propiedad, planta y equipo, la entidad podría considerar si la vida económica esperada para los bienes es relativamente corta o no sustancial en comparación con la de otros activos estratégicos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100064501 DEL 11-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	La evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales debe realizarse tras la notificación del auto admisorio de la demanda

Doctor  
 ÁLVARO BAUTISTA MALDONADO  
 Contador Dirección de Asuntos Jurídicos  
 Fiscalía General de la Nación  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052122, el día 25 de noviembre del 2020, mediante la cual consulta:

“Revisando la información de los reportes que se generan en el sistema Ekogui, hemos evidenciado que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado viene registrando procesos en contra de la Fiscalía General de la Nación respecto de los cuales no hemos recibido notificación por parte de los Despachos Judiciales correspondientes y que en nuestros registros contables no están incluidos.

¿La Entidad tiene la obligación de registrar contablemente los procesos que no nos han sido notificados por parte de los despachos judiciales y que son registrados en el sistema Ekogui por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 199. NOTIFICACIÓN PERSONAL DEL AUTO ADMISORIO Y DEL MANDAMIENTO DE PAGO A ENTIDADES PÚBLICAS, AL MINISTERIO PÚBLICO, A PERSONAS PRIVADAS QUE EJERZAN FUNCIONES PÚBLICAS Y A PARTICULARES QUE DEBAN ESTAR INSCRITOS EN EL

REGISTRO MERCANTIL. <Artículo modificado por del artículo 612 de la Ley 1564 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El auto admisorio de la demanda y el mandamiento de pago contra las entidades públicas y las personas privadas que ejerzan funciones propias del Estado se deben notificar personalmente a sus representantes legales o a quienes estos hayan delegado la facultad de recibir notificaciones, o directamente a las personas naturales, según el caso, y al Ministerio Público, mediante mensaje dirigido al buzón electrónico para notificaciones judiciales a que se refiere el artículo 197 de este código.

De esta misma forma se deberá notificar el auto admisorio de la demanda a los particulares inscritos en el registro mercantil en la dirección electrónica por ellos dispuesta para recibir notificaciones judiciales.

El mensaje deberá identificar la notificación que se realiza y contener copia de la providencia a notificar y de la demanda.

Se presumirá que el destinatario ha recibido la notificación cuando el iniciador recepcione acuse de recibo o se pueda por otro medio constatar el acceso del destinatario al mensaje. El secretario hará constar este hecho en el expediente.

En este evento, las copias de la demanda y de sus anexos quedarán en la secretaría a disposición del notificado y el traslado o los términos que conceda el auto notificado, sólo comenzarán a correr al vencimiento del término común de veinticinco (25) días después de surtida la última notificación. Deberá remitirse de manera inmediata y a través del servicio postal autorizado, copia de la demanda, de sus anexos y del auto admisorio, sin perjuicio de las copias que deban quedar en el expediente a su disposición de conformidad con lo establecido en este inciso.

En los procesos que se tramiten ante cualquier jurisdicción en donde sea demandada una entidad pública, deberá notificarse también a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en los mismos términos y para los mismos efectos previstos en este artículo. En este evento se aplicará también lo dispuesto en el inciso anterior.

La notificación de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se hará en los términos establecidos y con la remisión de los documentos a que se refiere este artículo para la parte demandada.”(Subrayado fuera de texto).

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. La información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

37. Los principios de contabilidad que deben observar las entidades para la preparación de los estados financieros de propósito general son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

44. Período contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.”

El numeral 2 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades De Gobierno, anexo a la Resolución 116 de 2017, preceptúa:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la entidad, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia

Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.”

## CONCLUSIONES

Para realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales referida en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, la entidad debe tener a su disposición información fiable respecto de los mismos.

En atención a que con la notificación del auto admisorio de la demanda incoada en contra de la entidad pública, que se realiza con sujeción a lo establecido en el artículo 199 del CPACA, se traba la relación jurídico procesal y se conoce la existencia del proceso, es este el momento en que la entidad pública tiene disponible la información. Por lo cual, la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso deberá realizarse tras la notificación de dicho auto, pues mal pudiera la entidad evaluar la probabilidad de pérdida de un proceso judicial del cual no debería tener información, dado que es con la notificación de dicha providencia que la entidad recibe copia de la misma y de la demanda.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación no estableció un término perentorio para realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales que se impetran en contra de las entidades, sino que determinó el punto a partir del cual son susceptibles de reconocimiento o revelación. No obstante, deben tenerse presente los principios de devengo y de periodo contable. Por lo cual, las entidades deben realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales, en un tiempo razonable después de recibida la notificación del auto admisorio proferido dentro de los mismos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065931 DEL 16-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores

Doctor  
EMMANUEL ARANGO GÓMEZ  
Director Administrativo y Financiero  
Ministerio de Relaciones Exteriores  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010047792, el día 03 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta sobre el reconocimiento de los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, utilizados por los funcionarios del Ministerio de Relaciones Exteriores, en los siguientes términos:

“(…) Actualmente el Ministerio de Relaciones Exteriores refleja en su contabilidad los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio del MRE, clasificados bajo la regulación precedente como Bienes de Uso Permanente Sin Contraprestación cumpliendo con las observaciones del informe financiero de la vigencia 2010, por parte de la Contraloría General de la República y concepto emitidos por la Contaduría General de la Nación.

De acuerdo con lo enunciado en el Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, es procedente que el Ministerio de Relaciones Exteriores continúe reconociendo en sus estados financieros la propiedad, planta y equipo teniendo en cuenta que ellos tienen el uso del bien porque tienen la planta de personal a su cargo, Ahora bien, el Fondo Rotatorio es quien se encarga de realizar el pago del mantenimiento y mejoras de estos, del pago de servicios públicos, del pago de pólizas de seguros, de la contratación para la realización de avalúos, de la adquisición y enajenación de estos, De igual forma generan beneficios económicos derivados de la actividad económica desarrollada en las diferentes oficinas tanto a nivel nacional como en el exterior, los cuales son recaudados por el Fondo Rotatorio.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 20 del 03 de enero de 1992, por el cual se determina la naturaleza jurídica del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y se asignan sus funciones, establece:

“Artículo 1° El fondo rotatorio del ministerio de relaciones exteriores es una unidad administrativa especial del orden nacional, dotado de personería jurídica y patrimonio propio, adscrito al ministerio de relaciones exteriores. (...)

Artículo 2º Funciones. Son funciones del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores:

1. Comprar y vender, permutar, arrendar y tomar en arrendamiento bienes muebles e inmuebles con destino al servicio del Ministerio de Relaciones Exteriores, de las misiones diplomáticas y consulares, oficinas y residencias de tales funcionarios en el exterior, cuando fuere el caso y de sus propias dependencias.

2. Contratar la construcción, remodelación, adecuación y mantenimiento de los bienes necesarios para el buen funcionamiento del Ministerio, las misiones diplomáticas y consulares, oficinas y residencias de tales funcionarios en el exterior, cuando fuere el caso y para su propia actividad. (...)

4. Dar de baja y enajenar los bienes obsoletos, en desuso o inservibles de su propiedad y del Ministerio de Relaciones Exteriores, sin sujeción a ningún procedimiento especial. (...)

7. Financiar y cubrir gastos generales del Ministerio de Relaciones Exteriores para su eficaz funcionamiento y la oportuna prestación de servicios.

8. Celebrar todos los actos y contratos, incluidos los de fiducia, que resulten necesarios para atender oportuna y eficientemente las necesidades del Ministerio de Relaciones Exteriores y del servicio exterior. (...)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define un activo como sigue:

### “6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, para el reconocimiento de los bienes dentro de la información financiera de una entidad, es preciso realizar un análisis integral sobre el cumplimiento de los criterios de reconocimiento como activo. La evaluación deberá realizarse de manera integral aplicando juicios profesionales para



establecer cuál de las entidades involucradas tiene el control de los bienes, y por ende deba incorporarlos como activo dentro de su información financiera.

Al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados, aun cuando no se cuente con la titularidad jurídica del mismo.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que entre las funciones del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores se encuentra el de comprar y vender, permutar, arrendar y tomar en arrendamiento bienes muebles e inmuebles con destino al servicio del Ministerio de Relaciones Exteriores, y financiar y cubrir gastos generales de esta entidad para su eficaz funcionamiento y la oportuna prestación de servicios, los bienes de propiedad del Fondo Rotatorio serán incorporados como activo en los estados financieros del Ministerio de Relaciones Exteriores, cuando sea esta la que ostente el control y espere recibir los beneficios económicos o potencial de servicios asociados a estos.

Por lo anterior, los bienes deberán permanecer como activo dentro de la información financiera por el Ministerio de Relaciones Exteriores aun cuando la propiedad jurídica sea del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Los bienes que reciba el Ministerio de Relaciones Exteriores durante el periodo contable, se incorporarán mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza y destinación del bien dentro del activo y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Mientras que, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores desincorporará los bienes entregados afectando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los activos transferidos y la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control administrativo el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores podrá registrar los bienes entregados en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante, si realizada la respectiva evaluación, se concluye que el control de los bienes se encuentra en cabeza del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, será esta entidad la que deba incorporarlos como activo en su información financiera y no el Ministerio de Relaciones Exteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100066301 DEL 16-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Objetivos del control interno contable

Señor

IVAN AGUIRRE ACEVEDO

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010050742, el día 17 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

1. En relación con el CIC me gustaría saber si la existencia y la efectividad del mismo se basa en verificaciones objetivas, o si el jefe de la OCI puede maquillar el informe para informar que el CIC está implementado y es efectivo. ¿Hay alguna manera de verificar que lo que está diciendo el informe de evaluación del CIC es objetivamente cierto? ¿Es confiable ese informe?
2. ¿La efectividad del CIC es que la contabilidad refleje las operaciones realizadas por la entidad?
3. Los informes de evaluación de control interno contable son enviados por las entidades a la CGN a través del CHIP ¿Qué hace la CGN con esos informes? ¿Hay alguna regulación al respecto?
4. Hay diferencia entre la Resolución 358 de 2007 “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación” y la Resolución 193 de 2016 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable” o la última se expidió sólo para armonizar la primera con la actualización del MECI?
5. ¿El CIC que es implementado por las entidades es el que aparece en los procedimientos previstos en las resoluciones mencionadas anteriormente, o las entidades implementan mecanismos de control interno contable que ellos mismos diseñan?

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2487

## CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, señala que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, dispone también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El literal a) del artículo 2.2.21.2.2. del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, establece:

“Artículo 2.2.21.2.2.Responsables. Los responsables son las autoridades y servidores públicos obligados a diseñar y aplicar métodos y procedimientos de Control Interno, de acuerdo con la Constitución y la ley, así:

a) El Presidente de la República, como máxima autoridad administrativa, es responsable de mantener el control de la gestión global sobre las políticas públicas, el plan de gobierno y la adecuada coordinación administrativa para el cumplimiento de los fines del Estado.

Dentro del informe que el Presidente de la República debe presentar al Congreso de la República, al inicio de cada legislatura, se incluirá un acápite sobre el avance del Sistema de Control Interno del Estado, el cual contendrá entre otros, lo relacionado con el Control Interno Contable, de acuerdo con los parámetros indicados por la Contaduría General de la Nación. Así mismo los proyectos que el Gobierno Nacional se proponga adelantar en materia de Control Interno, detallando la asignación de los recursos del Presupuesto Nacional que garanticen su cumplimiento.” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, preceptúa:

#### “INTRODUCCIÓN

Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

La información financiera servirá de instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus análisis para efectos de control, toma de decisiones y rendición de cuentas, a fin de lograr una gestión pública eficiente y transparente, para lo cual revelará información que interprete la realidad económica.

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

(...)

#### 1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

#### 1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

a) Promover la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, en procura de contribuir con el logro de los propósitos

del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. Dichas características incluyen: gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control.

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

d) Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.

e) Garantizar que los hechos económicos de la entidad se reconozcan, midan, revelen y presenten con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

f) Gestionar los riesgos del proceso contable a fin de promover la consecución de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información como producto del proceso contable.

g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.

h) Garantizar la generación y difusión de información financiera uniforme, necesaria para el cumplimiento de los objetivos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas, de los diferentes usuarios.

i) Evaluar periódicamente la ejecución del proceso contable a fin de formular las acciones de mejoramiento pertinentes y verificar su cumplimiento.

j) Establecer los elementos básicos de evaluación y seguimiento permanente que deben realizar los jefes de control interno, o quien haga sus veces, respecto de la existencia y efectividad de los controles al proceso contable necesarios para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.

k) Garantizar que la operación del proceso contable cumpla las normas definidas en el marco normativo aplicable a la entidad y las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y regulatorio que le sean propias.

### 1.3. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

(...)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y

compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

#### 4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

##### 4.1. Valoración cuantitativa

Este formulario tiene el objetivo de evaluar, en forma cuantitativa, el control interno contable, valorando la existencia y el grado de efectividad de los controles asociados con el cumplimiento del marco normativo de referencia, las actividades de las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo contable.

Esta valoración se realiza mediante la formulación de preguntas relacionadas con criterios de control que deben ser calificadas conforme a la información y la evidencia documental obtenida.

(...)

##### 4.3. Evaluación del control interno contable para efectos de gestión

En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.

En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública.

(...)



## 6. RETROALIMENTACIÓN Y MEJORAMIENTO CONTINUOS

La entidad deberá establecer el control interno contable y mejorar continuamente su efectividad, de acuerdo con los lineamientos señalados en el presente procedimiento. Para ello, retroalimentará las acciones de control que ha implementado con el propósito de fortalecer su efectividad y capacidad de mitigar o neutralizar los riesgos de índole contable. La retroalimentación se concretará en acciones de mejoramiento necesarias para corregir las desviaciones encontradas en el control interno contable, que se generan como consecuencia de la autoevaluación del control y de la evaluación independiente realizada por el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, y por los demás órganos de control externos a la entidad.”

### CONCLUSIONES

#### Preguntas 1 y 2

El control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

La existencia y efectividad del control interno, así como la objetividad de lo establecido en el informe de evaluación del control interno contable, se evidencia cuando la información contenida en los estados financieros es susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

#### Pregunta 3

A partir de los resultados individuales que presentan los organismos o entidades públicas, muestra del interés de los representantes legales y de los jefes de control interno de cada uno por el mejoramiento continuo de la gestión institucional y, en especial, de los sistemas de información contable, la CGN prepara anualmente el Informe de Evaluación del Control Interno Contable Consolidado. En dicho informe, se compila la evaluación de la eficiencia, eficacia y efectividad de los controles que se tienen en el proceso contable, preparados por

cada entidad pública y a nivel de grupos de entidades, con el fin de homogeneizar, comparar y focalizar los resultados, pensando en acciones a emprender con las conclusiones obtenidas.

Dicho informe consolidado se presenta a las autoridades del gobierno y legislativas respectivas, de acuerdo a lo establecido en el literal a) del artículo 2.2.21.2.2. del Decreto 1083 de 2015.

#### **Pregunta 4**

Con la expedición de los nuevos marcos normativos, la CGN se vio abocada a actualizar el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable. Por lo cual, se expidió la Resolución 193 de 2016, que ajustó el procedimiento a dichos nuevos desarrollos contables.

En este sentido, se aclara que la expedición del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, no sólo obedeció a una actualización y armonización del mismo con la entonces normativa vigente del MECI 2014, sino que dicho Procedimiento significó profundos cambios, pues los criterios de reconocimiento de los hechos económicos cambiaron con la expedición de los nuevos marcos normativos, y el anterior procedimiento de control interno contable, al ser expedido en virtud del Régimen de Contabilidad Pública precedente, no podía aplicarse para realizar el control interno bajo los postulados del Régimen de Contabilidad Pública vigente.

#### **Pregunta 5**

La evaluación del control interno contable debe realizarse atendiendo a lo establecido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016; en el Marco Normativo aplicable a la respectiva entidad y; en lo establecido en las demás normas que regulan el particular, como en el Decreto 1083 de 2015.

Aunado a lo anterior, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento referido, establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y se establece también, que deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así pues, el control interno contable debe realizarse con sujeción a lo establecido en la normativa expedida por la CGN, en la demás normativa del ordenamiento jurídico que regula el particular y en los manuales que las entidades expidan.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100067061 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Políticas Contables que deben aplicar los Fondos de Servicios Educativos.

Doctora  
LUZ STELLA GIRALDO GÓMEZ  
Profesional Universitario  
Secretaría de Educación  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051922, el día 24 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

- “1. ¿Las Políticas Contables de los Fondos de Servicios Educativos-FSE de las Instituciones Educativas Oficiales, de los Municipios no certificados, deben adoptar las Políticas Contables de sus Entes Territoriales?
2. ¿En caso de ser positivos, las I.E. deben adoptar dichas Políticas Contables mediante Acuerdo del Consejo Directivo de la I.E.?
3. ¿Igualmente, en caso de ser positiva la respuesta, por favor nos pueden regalar la norma o concepto que la cobija?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen las siguientes disposiciones:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos

destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento.” (Subrayados fuera del texto).

De otra parte, el Decreto 1075 del 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación”, en los artículos citados a continuación, se dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.3.1.3.1.5. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente capítulo, se considerarán las siguientes definiciones:

1. Establecimiento educativo. Se entiende por establecimiento educativo toda entidad de carácter estatal, privada o de economía solidaria habilitada para prestar el servicio público educativo en los términos fijados por la Ley 115 de 1994 o las normas que la modifiquen, sustituyan o deroguen.

2. Establecimientos educativos oficiales. Para los efectos de este capítulo, se entiende por establecimientos educativos oficiales las instituciones y centros educativos (incluida la totalidad de sus sedes), que son administradas por las entidades territoriales certificadas en educación, a través de su secretaría de educación, o la dependencia que haga sus veces. (...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal. (...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución N° 525 del 2016 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 625 de 2018, en el numeral 3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE, establece:

### “3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, define:

### “2.1. Marco de referencia del proceso contable

### 2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

## 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

### 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las Instituciones Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, que son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los de personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales. Por lo tanto, los reglamentos, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través del FSE.

A efectos de atender la obligación anterior, la Entidad Territorial Certificada deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es, como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizar y registrar los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero de forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos, o, considerar un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la unidad contable central, a fin de procesar su propia información, para que posteriormente sea integrada.

Así las cosas, la Entidad Territorial Certificada podrá adoptar un conjunto de políticas contables de carácter transversal para garantizar que los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de información contable sean aplicados de manera uniforme por parte de los responsables del proceso contable de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa. La Entidad deberá definir el



mecanismo idóneo para oficializar el respectivo manual, teniendo en cuenta que debe tener el alcance suficiente para permear a todas las instancias que de una u otra manera tenga injerencia en el proceso contable, toda vez que no es competencia de la regulación contable establecer el área que debe definir y dar a conocer las políticas contables.

Por lo tanto, como los FSE están integrados a la contabilidad de las Entidades Territoriales, entonces deberán implementar el manual de políticas contables emitido por estas, pues en cualesquiera de las dos modalidades de organización del proceso contable antes mencionadas, la ejecución del servicio educativo es una función impuesta legalmente a tales entes territoriales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071391 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reexpresión y autorización de estados financieros

Doctor  
 CN (RA) DANIEL ANTONIO PINZÓN VÁSQUEZ  
 Coordinador Grupo de Gestión Financiera  
 Club Militar de Oficiales  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053762, el día 12 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera atenta solicito su valioso apoyo en el sentido de emitir concepto normativo sobre la reexpresión de estados financieros en entidades públicas cuando éstas ya han publicado sus estados financieros de cierre de vigencia y remitido a los diferentes entes de vigilancia y control. Lo anterior bajo el siguiente contexto:

El Club Militar en la vigencia 2020 ha detectado algunas inconsistencias presentadas en la información financiera específicamente en rubro de inventarios y propiedades, planta y equipo, en el primero porque al momento de migrar a saldos iniciales bajo nuevo marco normativo no se tuvo en cuenta una información a incluir como parte de sus existencias y el segundo porque al momento de efectuar la transición con fecha de 1 de enero de 2018 no se contaba con un inventario físico de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Como resultado de dichos hallazgos, se ha procedido a realizar los ajustes correspondientes con cargo a la cuenta de resultados acumulados en el patrimonio de acuerdo con lo establecido en la norma de Corrección de errores del marco normativo aplicable a entidades de gobierno. Sin embargo, tenemos concepto de revisor fiscal en el cual recomiendan reexpresar los estados financieros de la vigencia 2019 con base en la materialidad determinada por ellos, según la cual el monto de los ajustes son materiales y por tanto la entidad debe proceder con la reexpresión.

Por lo anterior, se solicita:

1. (Sic) En la práctica es posible que una entidad pública reexpresé estados financieros de una vigencia ya cerrada aún cuando la información se encuentra publicada y remitida a los diferentes entes como CGN y Hacienda?
2. En caso de que la reexpresión sea determinada por la administración, (Sic) cuál es el procedimiento contable que se debe seguir y cuál sería el efecto de dicha reexpresión en los estados financieros ya publicados?
3. (Sic) El concepto de materialidad definido en la política contable de la entidad debe ser revisado por sugerencia de una auditoría externa cuyos criterios para su definición son diferentes?
4. (Sic) Cuáles serían los efectos (Sic) sobre la no aprobación de los estados financieros del año anterior por parte del Consejo Directivo de la Entidad?
5. Si los estados financieros de una entidad pública son publicados y transmitidos a CGN y Hacienda (SIIF) con una fecha diferente a la fecha de su aprobación por parte del máximo órgano de administración, el cual normalmente se reúne a finales del mes de marzo, (Sic) cuál es el efecto si dicho órgano no los aprueba?, (Sic) qué sucede con la información publicada si ésta no se encuentra avalada por quienes deben aprobarla?"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 48 de la Ley 734 de 2002, mediante la cual se expide el Código Disciplinario Único, establece:

“Artículo 48. Faltas gravísimas. Son faltas gravísimas las siguientes:

(...)

52. No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz.”  
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco Normativo para entidades de gobierno, actualizado por la Resolución de la CGN N° 167 de 2020, define:

### “3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

8. Los objetivos de la información financiera están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

### 4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

#### 4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

#### 4.2. Características de mejora

23. Las características de mejora son aquellas que, sin ser indispensables para que la información financiera sea útil, incrementan la utilidad de dicha información. Las características de mejora de la información financiera son Verificabilidad, Oportunidad, Comprensibilidad y Comparabilidad.

24. En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante o no representa fielmente los hechos económicos de la entidad.

(...)

#### 4.2.2. Oportunidad

La oportunidad significa tener a tiempo información disponible para los usuarios con el fin de que pueda influir en sus decisiones. Cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre del periodo contable porque, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias, así como analizar información financiera de un periodo anterior.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, del Marco normativo para entidades de gobierno, actualizadas por la Resolución de la CGN N° 425 de 2019, establecen:

### “CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

#### 1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

##### 1.1. Finalidad de los estados financieros

6. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos. Los estados financieros también constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y pueden ser utilizados como un instrumento de carácter predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en el giro normal de la operación y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

(...)

##### 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)

### 1.3. Estructura y contenido de los estados financieros (...)

#### 1.3.4. Estado de cambios en el patrimonio (...)

##### 1.3.4.1. Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

33. El estado de cambios en el patrimonio incluirá la siguiente información:

- a) cada partida de ingresos y gastos del periodo que se haya reconocido directamente en el patrimonio, según lo requerido por otras normas, y el total de estas partidas;
- b) el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora; y
- c) los efectos de la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para cada componente de patrimonio.

(...)

## 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### 4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y

patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

(...)

#### 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

## 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

(...)

9. Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

- a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,
- b) el responsable de la autorización, (...)" (Subrayado fuera de texto)

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20182000017261, del 1 de marzo de 2018, establece lo siguiente sobre la definición del criterio de materialidad de una entidad:



“De acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta.

La materialidad debe interpretarse como la importancia o relevancia que tiene una partida, un hecho económico, una cuenta o un elemento de los estados financieros; lo cual también puede interpretarse como el mérito relativo, trascendencia o significado sustancial que puedan tener éstos en la información contable de una entidad.

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a potenciales usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, según la cuantía, la naturaleza y la función de cada partida, magnitud, elemento o hecho económico.” (Subrayado fuera de texto)

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20192000014081, del 22 de abril de 2019, establece lo siguiente sobre la reexpresión de estados financieros:

“De acuerdo con la Norma de Corrección de errores, la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos correspondientes y como contrapartida la cuenta de Utilidades de ejercicios anteriores en razón a que no se afectará el resultado del período.

Esta misma Norma señala que cuando los ajustes se originen en errores de períodos anteriores que sean materiales la entidad, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error hasta el período más antiguo para el que se ha presentado información comparativa, de manera que los estados financieros presenten la información como si no se hubiera cometido nunca el error. Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

(...)

Como se anotó en el punto anterior, la reexpresión de los estados financieros se efectúa para efectos de presentación y no generará registros en los períodos anteriores, razón por lo cual no se requiere modificación a los reportes presentados a la CGN. Lo anterior implica que en el período en el cual se realice el ajuste en el Estado de cambios en el patrimonio como lo señala la Norma de Presentación de Estados financieros, se presenten los efectos por la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos para cada componente de patrimonio, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayado fuera de texto)

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20192000002591, del 01 de febrero de 2019, establece lo siguiente sobre la autorización de estados financieros:

“La Norma para Presentación de estados financieros y Revelaciones del Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicada por las Entidades de Gobierno, en el aparte de los hechos ocurridos después del periodo contable señala que la fecha de terminación del período contable es el 31 de diciembre y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que por disposición o por política interna tenga la facultad de aprobar los estados financieros que serán puestos a disposición de los diferentes usuarios.

En consecuencia, si la reglamentación o estatutos de las Universidades establecen que la aprobación de los estados financieros corresponde al Consejo superior o directivo, se entenderá autorizada la publicación una vez cumplido este requisito.

(...)

Con la expedición de la Resolución 706 de 2016, la CGN estableció la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, en donde señala que, además de los reportes de la Categoría de Información contable pública, a partir de

diciembre de 2018, al final de cada período contable, las entidades deben reportar el conjunto completo de estados financieros, incluías las Notas a los Estados financieros, que revelarán la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros y el responsable de la autorización. En consecuencia, la aprobación de los estados financieros hace parte del proceso de reporte a la CGN en la medida que la información presentada en los Reportes debe corresponder con la autorizada en los Estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Pregunta 1. ¿En la práctica es posible que una entidad pública reexpresé estados financieros de una vigencia ya cerrada, aun cuando la información se encuentra publicada y remitida a diferentes entes, como la CGN y el Ministerio de Hacienda? y Pregunta 2. En caso de que la reexpresión sea determinada por la administración, ¿cuál es el procedimiento contable que se debe seguir? y ¿cuál sería el efecto de dicha reexpresión en los estados financieros ya publicados?

Conforme la norma de ‘Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores’, la reexpresión de estados financieros se debe realizar siempre que se corrijan de errores materiales de periodos anteriores o que se aplique el cambio de una política contable de manera retroactiva.

Ahora bien, la reexpresión corresponde a un aspecto de presentación de los estados financieros, por lo que los ajustes contables para la corrección de errores de periodos anteriores o la aplicación de un cambio de política contable no se deben realizar en los periodos anteriores, sino en el periodo en el cual se detecten y corrijan los errores o en el cual se cambie la política contable, contra el resultado acumulado de periodos anteriores en el patrimonio.

En este sentido, la reexpresión de estados financieros consiste en presentar los saldos del periodo anterior ajustados, tras la corrección de errores o el cambio de política contable, en los estados financieros comparativos del periodo contable en el que se corrigen los errores o se cambia la política contable.

Por tanto, de conformidad con lo concluido en el Concepto 20192000014081, la reexpresión de los estados financieros no implica ningún cambio en los reportes entregados en periodos anteriores a la CGN. No obstante, en los estados financieros del periodo contable, en el cual se corrigen errores materiales o se cambia alguna política contable, se deben presentar los impactos relacionados en el estado de cambios en el patrimonio y revelar la información respectiva en las notas a los estados financieros.

Pregunta 3. ¿El concepto de materialidad definido en la política contable de la entidad debe ser revisado por sugerencia de una auditoría externa cuyos criterios para su definición son diferentes?

Conforme lo define el Marco Conceptual citado, la materialidad es un criterio específico de la entidad que depende de las condiciones particulares de esta, en especial del contexto económico y financiero de los hechos económicos. En este sentido, según lo concluido en el Concepto N° 20182000017261, la definición del criterio de materialidad se encuentra a cargo de cada entidad y, para tal efecto, puede tomar como referente las variables y aspectos detallados en las conclusiones de dicho concepto.

Ahora bien, si las sugerencias de un tercero, indistintamente de su rol, son consideradas pertinentes por los responsables del proceso contable de la entidad, entonces se puede realizar una evaluación del criterio de materialidad establecido en las políticas contables de la entidad para definir si se cambia o no dicho criterio, en función de las condiciones particulares de la entidad y el contexto económico y financiero de los hechos económicos.

Pregunta 4. ¿Cuáles serían los efectos de la no aprobación de los estados financieros del año anterior por parte del Consejo Directivo de la Entidad? Y Pregunta 5. Si los estados financieros de una entidad pública son publicados y transmitidos a la CGN y al Ministerio de Hacienda (SIIF) con una fecha diferente a la fecha de su aprobación por parte del máximo órgano de administración, el cual normalmente se reúne a finales del mes de marzo, ¿cuál es el efecto, si dicho órgano no los aprueba? Y ¿qué sucede con la información publicada si ésta no se encuentra avalada por quienes deben aprobarla?

Conforme lo establece la norma de 'Hechos ocurridos después del periodo contable', la entidad debe revelar en las notas a los estados financieros la fecha y los responsables de la autorización de los estados financieros. Por tanto, en línea con lo concluido en el Concepto N° 20192000002591, la información reportada a la CGN debe cumplir con todos los requerimientos del Marco Normativo aplicable y, por tanto, se requiere que los estados financieros reportados correspondan a aquellos que sean autorizados por el órgano directivo responsable de la autorización, conforme lo definido en las políticas o normas de la entidad.

Ahora bien, según lo definido en el Marco Conceptual citado, en atención la característica de mejora sobre la oportunidad de la información, la entidad debe procurar alinear sus procesos administrativos internos para divulgar en el momento requerido, tanto por la CGN como por los demás usuarios de la información contable, los estados financieros autorizados, ya que la autorización mejora la confiabilidad sobre la representación fiel de la realidad económica de la entidad, representada en la información contenida en dichos

reportes. Es decir, se debe realizar la autorización de los estados financieros previamente a su publicación y divulgación a los diferentes usuarios de la información financiera, incluyendo a la CGN.

No obstante, si la administración de la entidad realiza la publicación de los estados financieros sin contar con la autorización por parte de los responsables de autorizarlos, entonces los administradores de la entidad estarían incurriendo en un error al omitir la aplicación de una política contable contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y las demás consecuencias que contemple la regulación de la administración pública en otros ámbitos diferentes al Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

En consecuencia, la publicación de estados financieros no autorizados podría estar conduciendo a errores en la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas ejercidos por los usuarios de la información financiera. Por lo que, en última instancia, la no autorización de los estados financieros divulgados podría llevar a información contable que no cumple con los propósitos, características y demás aspectos requeridos por el RCP. Por tanto, en caso de materializarse esta presunción, la información debe ser objeto de corrección en los términos señalados en la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores'.

Adicionalmente, si se configura una falta gravísima, conforme lo establece el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, mediante la cual se expide el Código Disciplinario Único, por la no observación de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, emitido por la CGN, entonces corresponde a la Procuraduría General de la Nación realizar el procedimiento a que haya lugar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071931 DEL 30-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Utilización del Catálogo General de Cuentas para la generación de reportes fiscales

Doctor  
SIMÓN MEDINA POLANÍA  
Profesional Especializado  
Alcaldía de Neiva  
Neiva, Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055202, el día 15 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Comedidamente me permito informar que el Municipio de Neiva en el análisis de eficiencia fiscal, fue evaluado con deficiencias generado por la diferencias entre el recaudo contable y el presupuestal.

De acuerdo con el informe, se indica que la contaduría general de la nación (sic) es la encargada de calcular el recaudo para el Municipio, situación ésta que nos hace interrogarnos sobre cuál es la base para el cálculo del recaudo discriminando por impuestos, multas y comparendos, teniendo en cuenta que al interior de la contabilidad del Municipio se han creado cuentas auxiliares por cada concepto puesto que el Plan de cuentas de la contaduría general de la nación (sic) no discrimina el tipo de impuesto, multa o comparendo como se detalla a continuación:

1. El municipio de Neiva ha registrado los valores prescritos por impuestos y multas a la cuenta 580423 denominada Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, creando cuentas auxiliares por cada impuesto y multa, para determinar a qué rubro pertenecen.
2. El municipio de Neiva ha registrado los valores con amnistía por impuestos y multas a la cuenta 589004 denominada Incentivos tributarios, creando cuentas auxiliares por cada impuesto y multa, para determinar a qué rubro pertenecen.

3. En la cuenta 5893 si existen subcuentas detalladas para cada concepto de impuesto y multa, pero no incluye cuenta contables exclusivas para descuentos de los siguientes rubros:

- Multas y comparendos de movilidad
- Multas y comparendos por código de Policía
- Multas y comparendos ambientales

#### Solución planteada

Reclasificar todos los valores registrados en las cuentas 580423 y 589004 hacia las subcuentas de la 5893 para que se tenga en cuenta para el cálculo de recaudo, identificando por separado cuando se trate de amnistía tributaria y prescripción de la deuda.

Solicitar a la contaduría general de la nación la creación de subcuentas para devoluciones y descuentos de vigencias anteriores (prescripciones y amnistías) para las multas y comparendos de movilidad, multas y comparendos código de policía y multas y comparendos ambientales.

Quedamos atentos a la autorización de reclasificación para realizar los ajustes a que hubiere lugar únicamente para la vigencia 2020.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

En cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 (CP), le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...). (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer

la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

La Contraloría General de la República CGR, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia”, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9° LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así:

(...)

2. LIBRO DE GASTOS. En este libro deben registrarse las operaciones que afecten el presupuesto de gastos por cada uno de los rubros definidos en el acto administrativo de la entidad que lo desagregue, reflejando la apropiación inicial, sus modificaciones, la apropiación definitiva, los certificados de disponibilidad, los compromisos contraídos, las obligaciones y los pagos realizados. (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que



medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Respecto de los registros para devoluciones y descuentos de vigencias anteriores, éstos deben darse mediante la aplicación y uso del Catálogo General de Cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación de una forma adecuada a los hechos económicos más comunes y de mayor transversalidad y trascendencia, de forma tal que las entidades tienen que hacer las desagregaciones a nivel de auxiliares acorde a sus necesidades particulares y de reportes, pero deberá garantizar adicionalmente, la eficiencia y eficacia en el procesamiento de la información financiera ya que las estructuras del catálogo de cuentas están diseñadas para garantizar un adecuado reporte de la información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), por lo cual el Catálogo de Cuentas no puede ser utilizado para correlacionar conceptos ajustados a las necesidades de cada una de las entidades en particular.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071751 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctora

DIANA YOLIMA RICO ARIAS

Subdirección Administrativa y Financiera

Unidad de Búsqueda de Personas Dadas por Desaparecidas en el Contexto y en Razón del Conflicto Armado - UBPD

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201400054902, el día 09 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que la UBPD tiene un carácter humanitario y extrajudicial, del Sector Justicia, de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, patrimonio independiente y un régimen especial en materia de administración de personal y se encuentra separada orgánica y funcionalmente de las ramas del poder público, y sometida a un régimen especial. ¿Porqué la UBPD se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015?

Para que sea un poco más clara la consulta, mediante el artículo transitorio 3, del título transitorio de la Constitución Política, creado mediante el Acto Legislativo 01 de 2017 establece que la Unidad de Búsqueda de Personas Dadas por Desaparecidas en El Contexto y en Razón del Conflicto Armado - UBPD, será un ente del orden nacional con personería jurídica y con autonomía administrativa, presupuestal y técnica.

Adicionalmente, establece que la UBPD tendrá carácter humanitario y extrajudicial y dirigirá, coordinará y contribuirá a la implementación de acciones humanitarias encaminadas a la búsqueda y localización de personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado, que se encuentren con vida y en los casos de fallecimiento, cuando sea posible, la identificación y entrega digna de sus restos.

De acuerdo a lo anterior, el artículo 1 del Decreto Ley 589 de 2017 “Por el cual se organiza la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado”, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1°. Naturaleza de la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado. De conformidad con el artículo transitorio 3 del Acto Legislativo 01 de 2017, en el marco del Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición (SIVJRNR), y con el propósito de contribuir a satisfacer los derechos de las víctimas a la verdad y a la reparación póngase en marcha la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD) por un período de veinte (20) años, prorrogables por ley.

La UBPD es una entidad del Sector Justicia, de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, patrimonio independiente y un régimen especial en materia de administración de personal.

La UBPD podrá realizar todos los actos, contratos y convenios en el país o en el exterior que sean necesarios para el cumplimiento de su objeto, ajustándose a las facultades y atribuciones que le otorgan la Constitución, este Decreto Ley, su reglamento y las demás normas que rijan su funcionamiento.”

Al respecto, es importante precisar que la UBPD se encuentra separada orgánica y funcionalmente de las ramas del poder público, y sometida a un régimen especial, tal como lo indicó la Corte Constitucional, mediante Sentencia de revisión de constitucionalidad del Acto legislativo 01 de 2017, N° C-674 del 14 de noviembre de 2017, así:

“(…) En segundo lugar, la nueva estructura orgánica, conformada por la Comisión de la Verdad, por la Unidad de Búsqueda de Personas Desaparecidas y por la Jurisdicción Especial para la Paz, se encuentra separada orgánica y funcionalmente de la institucionalidad existente.

(…) Bajo el esquema previsto en el Acto Legislativo 01 de 2017, por el contrario, los órganos de transición se encuentran separados orgánica y funcionalmente de las ramas del poder público creadas bajo la Constitución de 1991, y como consecuencia de esta separación, cada una de estas instancias tiene autonomía técnica, administrativa y presupuestal, y está sujeta a un régimen especial y exceptivo. (...),

Lo propio acontece con la Unidad de Búsqueda de Personas Desaparecidas, que igualmente es un órgano extrajudicial del orden nacional, que tiene personería jurídica, y autonomía administrativa, presupuestal y técnica, con un régimen legal especial y exceptivo, cuyo rol es dirigir, coordinar y contribuir a la implementación de las acciones humanitarias

encaminadas a la búsqueda y localización de personas dadas por desaparecidas en el contexto del conflicto armado. La UBPD, al igual que la CEV, es un órgano que tiene autonomía frente a la institucionalidad existente, y que se encuentra sometida a un régimen especial que deberá ser determinado por el legislador.”.

Adicionalmente, la incorporación de la UBPD dentro del sector justicia, no implica que esté sujeta a un control jerárquico o de tutela por parte del Ministerio de Justicia y del Derecho, tal como lo sostiene la Corte Constitucional en su Sentencia C-067 del 20 de junio de 2018, así:

“(…) Desde esta perspectiva, y contrario a lo que sostienen los intervinientes, la referencia al sector justicia, no implica que la Unidad esté orgánicamente sujeta al Ministerio de Justicia y del Derecho, ya que no se consagra la existencia de una relación de adscripción o de vinculación para el ejercicio de sus funciones, circunstancia que sólo sería posible al tratarse de un organismo descentralizado, lo cual no corresponde con lo señalado ni en el Acto Legislativo 01 de 2017, ni el Decreto Ley 589 de 2017, en donde se señala que la UBPD es un organismo del orden nacional, con naturaleza jurídica especial”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

PARÁGRAFO. Seis meses después de concluido el año fiscal, el Gobierno Nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.”

Los artículos 3º y 4º de la Ley 298 de 1996, Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad

Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establecen:

“ARTÍCULO 3o. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

- a) Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país;
- b) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;
- c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación;
- d) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política;
- e) Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la presente ley;
- f) Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública; (...)

ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

d) Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, para garantizar su correspondencia con el Plan General de la Contabilidad Pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera -SIIF-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones;

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)"

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, establece el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, así:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y

- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo transitorio 3º incorporado a la Constitución Política mediante el Acto Legislativo 1 de 2017 “Por medio del cual se crea un título de disposiciones transitorias de la Constitución para la terminación del conflicto armado y la construcción de una paz estable y duradera y se dictan otras disposiciones.”, establece:

“Artículo transitorio 3º. Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado. La Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado será un ente del orden nacional con personería jurídica y con autonomía administrativa, presupuestal y técnica. La Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado tendrá carácter humanitario y extrajudicial y dirigirá, coordinará y contribuirá a la implementación de acciones humanitarias encaminadas a la búsqueda y localización de personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado que se encuentren con vida y en los casos de fallecimiento, cuando sea posible, la identificación y entrega digna de sus restos. La ley reglamentará la naturaleza jurídica, el mandato, funciones, composición, y funcionamiento de la Unidad, incluyendo los mecanismos de rendición de cuentas sobre su gestión, siempre que ellos no menoscaben su autonomía. La ley establecerá las atribuciones necesarias con las que contará la UBPD para cumplir efectivamente su mandato de búsqueda humanitaria y extrajudicial. En todo caso, las actividades de la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado no podrán sustituir ni impedir las investigaciones de carácter judicial a las que haya lugar en cumplimiento de las obligaciones que tiene el Estado.

Los órganos del Estado brindarán toda la colaboración que requiera la Unidad. Se deberá promover la participación de las víctimas y sus organizaciones en todas las fases del proceso de búsqueda, localización, recuperación, identificación y entrega digna de restos de personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado.”

El artículo 1º del Decreto-Ley 589 de 2017 “Por el cual se organiza la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado”, señala:

“ARTÍCULO 1º. NATURALEZA DE LA UNIDAD DE BÚSQUEDA DE PERSONAS DADAS POR DESAPARECIDAS EN EL CONTEXTO Y EN RAZÓN DEL CONFLICTO ARMADO. De conformidad con el artículo transitorio 3 del Acto Legislativo 01 de 2017, en el marco del Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición (SIVJRN), y con el propósito de contribuir

a satisfacer los derechos de las víctimas a la verdad y a la reparación póngase en marcha la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD) por un período de veinte (20) años, prorrogables por ley.

La UBPD es una entidad del Sector Justicia, de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, patrimonio independiente y un régimen especial en materia de administración de personal.

La UBPD podrá realizar todos los actos, contratos y convenios en el país o en el exterior que sean necesarios para el cumplimiento de su objeto, ajustándose a las facultades y atribuciones que le otorgan la Constitución, este decreto-ley, su reglamento y las demás normas que rijan su funcionamiento.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, no sólo las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, sino que también deben aplicarlo las entidades u organismos estatales autónomos e independientes.

En este sentido, en virtud de lo establecido en el numeral 4º del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, y dado que de acuerdo a lo establecido en el artículo 1º del Decreto-Ley 589 de 2017, la UBPD es una entidad del Sector Justicia, de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, patrimonio independiente y un régimen especial en materia de administración de personal, deberá aplicar el régimen de contabilidad pública.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000411 del 14-01-2020  
 20202000000741 del 17-01-2020  
 20202000002501 del 06-02-2020  
 20202000003171 del 12-02-2020  
 20202000003701 del 14-02-2020  
 20202300003501 del 14-02-2020  
 20202000004821 del 25-02-2020  
 20202000004851 del 25-02-2020  
 20202000005081 del 27-02-2020  
 20202000011641 del 04-03-2020



20202000013641 del 06-03-2020  
20202000013711 del 06-03-2020  
20202000015061 del 12-03-2020  
20202300016081 del 13-03-2020  
20202000016631 del 16-03-2020  
20202000018131 del 06-04-2020  
20202000019111 del 21-04-2020  
20202000019131 del 21-04-2020  
20202000019551 del 27-04-2020  
20202000019891 del 06-05-2020  
20202000020311 del 14-05-2020  
20202000020321 del 14-05-2020  
20202000020331 del 14-05-2020  
20202000020441 del 18-05-2020  
20202000020451 del 18-05-2020  
20202000020471 del 18-05-2020  
20202000021181 del 29-05-2020  
20202000021711 del 04-06-2020  
20202000024551 del 23-06-2020  
20202000024581 del 23-06-2020  
20202000029361 del 06-07-2020  
20202000038781 del 23-07-2020  
20202000038791 del 23-07-2020  
20202000038831 del 23-07-2020  
20202000039591 del 29-07-2020  
20202000040091 del 03-08-2020  
20202000040121 del 03-08-2020  
20202000043451 del 14-08-2020  
20202000043611 del 14-08-2020  
20202000046071 del 24-08-2020  
20202000047381 del 25-08-2020  
20202000049311 del 26-08-2020  
20202000052591 del 02-09-2020  
20202000053951 del 14-09-2020  
20202000054251 del 16-09-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20201100050311 del 21-10-2020  
20202000055251 del 02-10-2020  
20202000055451 del 13-10-2020  
20202000055471 del 14-10-2020

20202000055521 del 15-10-2020  
20202000055661 del 23-10-2020  
20201100051201 del 03-11-2020  
20202000051601 del 06-11-2020  
20202000071771 del 29-11-2020  
20201100064431 del 11-12-2020  
20201100064461 del 11-12-2020  
20201100065601 del 14-12-2020  
20201100065611 del 14-12-2020  
20201100065981 del 16-12-2020  
20201100066001 del 16-12-2020  
20201100068661 del 23-12-2020  
20201100071321 del 28-12-2020  
20201100071361 del 28-12-2020  
20201100071401 del 28-12-2020  
20201100071661 del 28-12-2020  
20201100071791 del 29-12-2020  
20201100071801 del 29-12-2020  
20201100071811 del 29-12-2020  
20201100071831 del 29-12-2020  
20201100071951 del 30-12-2020

\*\*\*

# Capítulo 2

## Marco Normativo

### Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



## 2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

### 2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

#### CONCEPTO No. 20202300009331 DEL 03-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	No procede creación de una subcuenta contable dentro de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración.

Doctora  
SANDRA MILENA BEDOYA  
Líder de Programa Unidad de Contabilidad y Costos  
Empresa para la Seguridad Urbana  
Medellín, Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500009922, del 24 de febrero de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Durante el mes de diciembre de 2019, se indicó mediante la Resolución 433 de 2019 que la cuenta 1132 “Representa el valor de los fondos de efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por uso de la empresa”, razón por la que la Empresa para la Seguridad Urbana -ESU-, deberá realizar la reclasificación de sus cuentas de ahorros, las cuales son usadas estrictamente para el manejo de Recursos a Administrar.

La ESU hasta el momento ha manejado gran cantidad de Contratos Interadministrativos y por lo tanto las cuentas auxiliares disponibles de la subcuenta 111006 se están agotando, en este orden de ideas solicitamos de manera muy comedida la habilitación de una subcuenta, dentro de la cuenta 1110 para el manejo específico de los Recursos entregados en Administración, de esta manera la ESU reflejaría mejor cuales de los recursos que posee están destinados estrictamente para el manejo de los Recursos a Administrar y cuales son de su propiedad”.

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. (...)

### 4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales de relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma.

#### 4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos. (...)

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa neutral y estar libre de error.”

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro Del Público, anexo a la Resolución N° 426 de 2019, establece:

“17. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido

y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalente al efectivo como de uso restringido únicamente los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
  - b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
  - c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
  - d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
  - e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

El efectivo de uso restringido corresponde a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, lo cual corresponde a un criterio de uso en el tiempo. Los recursos de destinación específica pueden conllevar o no a un factor de limitación de aplicación en el tiempo, entonces aquellos recursos que puedan utilizarse con inmediatez para el propósito al que están destinados serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si las connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo tanto, aunque los recursos recibidos en administración tienen una destinación específica, esto no implica por sí mismo que haya una restricción temporal en su uso, razón por la cual no podrán clasificarse como efectivo de uso restringido.

Respecto a su solicitud de crear una subcuenta dentro de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS para el manejo específico de los recursos entregados en administración, justificado en que se están agotando las cuentas auxiliares en la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, es menester indicar que no procede la creación de la subcuenta, por cuanto las subcuentas de la cuenta 1110 están clasificadas de acuerdo al tipo de producto con la entidad financiera mas no por la destinación de los recursos allí depositados.

Ahora bien, el sentido lógico debe ser que los sistemas informáticos soporten las necesidades de los usuarios, antes que inducir a estos a adoptar estrategias o decisiones que desarticulen los esquemas creados, por razones de las limitaciones que aquellos puedan acusar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018651 DEL 15-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable a efectuar a las partidas conciliatorias por concepto de transferencias realizadas los últimos días hábiles bancarios.

Doctora  
LUZ ADRIANA CARDONA CORREA  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20205500016542, del 31 de marzo de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con:

“En el proceso de cierre de vigencia, la Entidad procede a realizar transferencia bancaria el día 28 de diciembre de 2019 por concepto de pago de nómina a sus empleados por un valor aproximado de 100 millones de pesos; por efectos de los días hábiles, el banco hace efectiva tal transferencia el 2 de enero de 2020. Al realizar la conciliación bancaria existe una partida conciliatoria entre el saldo en libros y el extracto bancario por el monto antes mencionado.

Dado lo anterior, solicitamos aclaración:

- a) ¿Para efectos de cierre de vigencia la Entidad puede dejar partidas conciliatorias?
- b) ¿Se debería efectuar la reclasificación al pasivo de dicho monto, toda vez que la transferencia no se hizo efectiva?
- c) ¿La norma dispone que los cheques que no han sido entregados al tercero no se pueden registrar en el libro del Banco, este mismo criterio puede ser utilizado en el caso de que el pago se realice mediante una transferencia bancaria?

El 1 de abril de 2020 mediante correo electrónico la consultante nos informó que la empresa pertenece al Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2532



El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(....)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

#### “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

##### 6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público, anexo a la Resolución N°414 de 2014, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

43. El efectivo comprende el dinero en caja y en depósitos a la vista.

44. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor

45. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.”  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público describe la dinámica de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, así:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

SE ACREDITA CON:

27. El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la empresa por diferentes conceptos.
28. El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.

29. El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
30. El valor del reintegro de los depósitos simples.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta a).

Los registros deberán estar respaldados por documentos idóneos a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; esto se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente se revela la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. Así las cosas, los extractos bancarios y conciliaciones bancarias, son parte de los documentos soporte que respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad, y permite demostrar las causas que originan un determinado registro contable.

De acuerdo con establecido en la Resolución 193 de 2016, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En consecuencia, en rigor no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios del registro, devengo o causación y período contable y las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de la Relevancia.

Ahora bien, efectuados los registros por todas las operaciones realizadas por la Entidad y quedando pendiente el trámite correspondiente a un tercero, en este caso el banco, para finiquitar el trámite, es procedente que se requiera al finalizar un período contable contemplar las diferencias a nivel de la conciliación bancaria.

Pregunta b)

Aún cuando la transferencia no se hizo efectiva en el mismo periodo contable, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta del pasivo donde tiene reconocida la obligación con

los empleados, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que la entidad no podrá disponer de dicho recurso y tampoco usarlo para cumplir con otros compromisos de pago en el corto plazo, aunque el compromiso bancario demore algunos días en materializar la transferencia a favor de los beneficiarios de ésta.

Si se presenten partidas conciliatorias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes, pero que no se formalizaron a nivel del banco durante el período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún registro adicional.

Alternamente se deberá hacer seguimiento y control de las diferencias surgidas por estos conceptos, hasta tanto se compruebe que efectivamente se realizó el desembolso en el mes siguiente, además de tomar las medidas administrativas necesarias sobre estas transacciones, a efectos de evitar la acumulación indefinida de partidas conciliatorias que finalmente conllevan a la pérdida de confiabilidad en la información contable.

Pregunta c)

No es viable considerar que los cheques girados y no entregados a un tercero equivalgan a las transferencias bancarias tramitadas por el cuentahabiente y no finiquitadas por el banco en el mismo período contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071581 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de cuentas con destinación específica como efectivo de uso restringido.

Doctor  
MILCÍADES VANEGAS ROZO  
Director Financiero  
E.S.E. Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010054372, el día 11 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita se le indique si la Subred debe reclasificar a la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO o si debe continuar registrando en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, para el cierre del periodo contable del año 2020, los saldos y movimientos de la ejecución de los contratos de destinación específica, teniendo en cuenta:

“La Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. (...) pertenece al grupo de empresas que se rigen según el marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, durante esta vigencia la Contaduría General de la Nación (...) nos realizó la siguiente solicitud:

Señores contadores: En la revisión efectuada a los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 y sus respectivas notas, se ha identificado que, en la cuenta de 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO se registran hechos económicos que no corresponden a la siguiente dinámica:

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa. (...)

Atendiendo la anterior solicitud, y después de revisar que los recursos no se encontraban en embargos, la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. procedió a

realizar para el tercer trimestre de la vigencia 2020, la reclasificación del sistema contable con el total del saldo de la cuenta 1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO a las subcuentas contables 111005 CUENTA CORRIENTE y 111006 CUENTA DE AHORROS, luego se realizó el cierre financiero y se prepararon los Estados Financieros al 30 de septiembre de 2020 con la información de los Libros Oficiales, posteriormente se elaboró el informe para ser transmitido por el aplicativo CHIP correspondiente a este corte.

En la evaluación financiera se realizó la revisoría fiscal de la Subred al cierre contable y financiero a 30 de septiembre de 2020, determinó en el informe presentado a la Junta Directiva en el párrafo 7, análisis de la cuenta EFECTIVO Y EQUIVALENTES DEL EFECTIVO "... Depósitos en instituciones financieras: ... Producto de nuestra auditoría determinamos que al 30 de septiembre de 2020, no se presentaron en debida forma y de acuerdo a lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) resolución 414, los recursos de EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO en la cuenta 1132. Dichos recursos fueron erróneamente reclasificados y no se están presentando en esta cuenta (1132), la cual aparece con saldo cero. De estos recursos en Instituciones Financieras, \$73.861.286.233, corresponden a Efectivo de Uso restringido por convenios de destinación específica, y sólo \$33.040.626.739 se pueden utilizar en la operación del negocio.

Con base en lo anterior, la clasificación correcta debe ser: Cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras \$33.040.626.739 y Cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido \$73.861.286.233

En mi opinión, los Estados Financieros básicos de la SUBRED INTEGRADA DE SERVICIOS DE SALUD CENTRO ORIENTE E.S.E., presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la Situación Financiera de la entidad al 30 de septiembre de 2020, así como de sus Resultados, Cambios en el Patrimonio y Flujos de Efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, junto con sus notas explicativas de revelaciones, de conformidad con lo establecido en el Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de diciembre de 2015 y sus modificatorios, que incorporan el marco técnico normativo de Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF), Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014 y el instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 y modificatorios, excepto por lo expresado en el párrafo 7 de este informe, referente al error de presentación en los Estados Financieros con destino a la Contaduría General de la Nación en la cuenta 1132 de Efectivo de Uso Restringido"

Dra. Marleny, los recursos por Convenios de Destinación Específica que ha suscrito la Subred con varias entidades de Gobierno, donde se establecen actividades por cumplir de tipo legal y otras condiciones para su adecuada ejecución, donde la mayoría de estos convenios, son firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud de la Secretaría Distrital

de Salud, se registraron para el cierre de septiembre 2020 en la subcuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, pero con lo conceptuado por la Revisoría Fiscal de la Subred, deben permanecer estos recursos registrados en la cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido, porque hay restricciones de Uso legal y económico y no se pueden utilizar libremente en la operación del negocio”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

### “4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 426 del 2019, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

### “1.3.5. Estado de flujos de efectivo (...)

43. El efectivo comprende el dinero en caja y en depósitos a la vista.

44. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen



parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

45. La empresa definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO  
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata dado que se encuentran embargados, lo que impide que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible. Por su parte, la destinación específica no es en sí misma un factor de embargo de los recursos, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que, si se encuentran embargados, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, los recursos que hacen parte de las cuentas con destinación específica no se consideran efectivo de uso restringido por este solo hecho, toda vez que, aunque tienen una destinación específica, no presentan una condición de embargo, y por lo tanto se clasificarán en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Pero si en algún momento dichos recursos ostentaran la calidad de embargados, la Entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido, para lo cual los registrará en la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100067091 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes de efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas Otros Ingresos Otros Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Recibimos transferencias que no hemos podido identificar, por lo que solicito nos ilustren sobre el tratamiento contable que se le debe dar a estos tipos de ingresos y cual es la norma que lo rige.

Doctor  
SAMIR OSPINO CANO  
Contador  
E.S.E. Hospital de Ponedera  
Ponedera, Atlántico

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052852, del día 02 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Asunto: Solicitud concepto técnico

De acuerdo al asunto de la referencia solicito concepto técnico de acuerdo a lo siguiente:

Somos una Empresa Social del Estado del orden territorial E.S.E. Hospital de Ponedera NIT 802.009.195-8 en nuestras actividades como este tipo de empresa facturamos a las EPS y recibimos ingresos por dichas actividades.

Pero en algunos pocos casos recibimos transferencias que no hemos podido identificar, por lo que solicito nos ilustren sobre el tratamiento contable que se le debe dar a estos tipos de ingresos y cuál es la norma que lo rige”.

Mediante llamada telefónica realizada el 11 de diciembre de 2020 al consultante, nos aclaró que la E.S.E presta los servicios de urgencias, consulta externa y otros a los afiliados de las EPS, a los cuales les factura por estos conceptos y, por lo tanto, la E.S.E. Hospital de

Ponedera del Atlántico solicita los extractos al Banco y luego los confronta con las facturas y en algunas transacciones en el extracto no sale el número de la cédula de la persona o el NIT de la empresa que está pagando o sea que son consignaciones sin identificar.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

Los numerales 4.1.1- Relevancia y 4.1.2-Representación fiel características fundamentales correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señalan:

### **4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

12. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

#### **4.1. Características fundamentales**

13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### **4.1.1. Relevancia**

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

15. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la empresa.

16. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones

anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

#### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

18. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

19. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

20. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

21. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

Además, los numerales 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.15 - Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresan:

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

#### 3.2.14 - Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

#### 3.2.15 - Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. (...).

El numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión. (...).

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

Las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, 4808-INGRESOS DIVERSOS y 5890-GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la empresa o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.
- 4- El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 5- El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.
- 6- El valor de las subvenciones recibidas.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la empresa por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas débito que expidan las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos o pagos de obligaciones financieras.
- 3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.
- 4- El valor del reintegro de los depósitos simples.

## 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

## 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.



- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 6- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4- El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## 4808-INGRESOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

## 5890-GASTOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En lo concerniente a las transferencias (pagos) o consignaciones que no han podido identificar, la empresa debe tener en cuenta el numeral 3.2.2 - Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en especial, lo correspondiente a la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan garantizar de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Además, se deben tener en cuenta los numerales 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar entre otros y 3.2.1.5 - Depuración contable permanente y sostenible que dice que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable de las transferencias (pagos) o consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720- Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Si con posterioridad al reconocimiento del ingreso anteriormente señalado se identifica el tercero titular de los recursos, corresponderá identificar el origen de la operación. Por lo tanto, se debitará la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el registro señalado en el párrafo anterior se realizó en el mismo año en el cual se identificó la transacción, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si la identificación del hecho se lleva a cabo en un periodo posterior al reconocimiento de tal ingreso, con contrapartida en la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.

Ahora bien, si en lugar del supuesto del párrafo inmediatamente anterior, la identificación del origen del hecho económico se establece que se incurrió en una omisión o existió una mal interpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error, se deberá acreditar el activo o el pasivo afectado, y en contraposición se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en el numeral 5.3-Corrección de errores de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, la E.S.E. Hospital de Ponedera del Atlántico deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos y pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

\*\*\*

## 2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

### CONCEPTO No. 20202000021031 DEL 26-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los rendimientos y las pérdidas de valor de un encargo fiduciario-fondo de inversión colectiva

Doctor  
 NELSON MORALES MIRANDA  
 Profesional Universitario  
 EMPRESA DE ASEO DE BUCARAMANGA S.A. E.S.P.  
 Bucaramanga, Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500022112, el día 6 de mayo de 2020, mediante la cual solicita orientación en cuanto al reconocimiento contable de los rendimientos y pérdidas de valor que a futuro puedan presentarse para el caso específico de un encargo fiduciario que la entidad debe constituir de acuerdo con la Resolución CRA 720 de 2015, como consecuencia de la coyuntura actual, considerando este activo como una inversión de administración de liquidez.

Por medio de correo electrónico, el consultante suministra información adicional en donde, además de relacionar documentación que soporta que el encargo fiduciario es un fondo de inversión colectiva, señala:

“Estos dineros se encuentran en el rubro contable de Efectivo y Equivalentes del efectivo de uso restringido y su operación es que mensualmente se realizan pagos a proveedores objeto del proceso de clausura y pos clausura y se maneja igualmente traslado de recursos propios a dicha cuenta, al final del mes se concilia y debe quedar un saldo, la mayoría de las veces hay más dinero en la cuenta fiduciaria por efecto de los rendimientos y estos se trasladan a las cuentas propias de la empresa.

Es decir se maneja como una cuenta de ahorros, el Banco no ejerce control en los pagos a realizar a los proveedores, solo se informa a que personas se va a consignar, la EMAB mantiene el control del mismo.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 30 de la Resolución CRA 720 de 2015, del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, “Por la cual se establece el régimen de regulación tarifaria al que deben someterse las personas prestadoras del servicio público de aseo que atiendan en municipios de más de 5.000 suscriptores en áreas urbanas, la metodología que deben utilizar para el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 30. Provisión de recursos para las etapas de clausura y posclausura. La persona prestadora de la actividad de disposición final deberá constituir un encargo fiduciario, que permita garantizar los recursos necesarios para la clausura y posclausura del mismo, de tal manera que todas las actividades y obras requeridas para dichas etapas se realicen, acorde con lo establecido en el artículo 2.3.2.3.5.18 del Decreto 1077 de 2015, o el que lo modifique, sustituya o adicione, de acuerdo con la fórmula definida para CDF\_PC en el ARTÍCULO 28.”

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

### “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

#### 1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las empresas pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.  
(...)

##### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la empresa, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

(...)

##### 1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión puede constituirse con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

(...)

#### 1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

El fondo de inversión colectiva es un mecanismo de captación de efectivo, integrado por el aporte de un número plural de personas determinables una vez el fondo de inversión colectiva entre en operación. Los recursos son gestionados con el propósito de obtener resultados económicos colectivos y la empresa participa de ellos en la proporción de sus aportes.

Con la entrega de los recursos en efectivo al fondo de inversión colectiva, la empresa debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1224 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La actualización de estas inversiones se realizará con realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inversiones de Administración de Liquidez, indican:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

#### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

##### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen

control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora.

(...)

## 1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento. El modelo de negocio se determinará a partir de si los flujos de efectivo procederán de la venta de las inversiones, de la obtención de los flujos de efectivo contractuales o de ambas. El modelo de negocio de la empresa no dependerá de las intenciones de la gerencia para un instrumento individual. Por consiguiente, la clasificación de las inversiones se determinará a partir de un nivel de agregación mayor. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

(...)

## 1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

### 1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de estas inversiones afectarán el resultado del periodo. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto en el resultado del periodo.

14. Los intereses y dividendos recibidos reducirán el valor de la inversión y aumentarán el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

15. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro.

(...)

#### 1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral

20. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral se medirán al valor razonable. Las variaciones del valor razonable de estas inversiones se reconocerán en el patrimonio. Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

23. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas a valor razonable con cambios en el otro resultado integral serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro, previa actualización de la inversión a valor razonable en la fecha de medición. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO

Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor razonable de la inversión en la fecha de negociación o en la fecha de cumplimiento.

2-El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.



3-El valor razonable de la inversión reclasificada desde otra categoría de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 4-El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

1-El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

2-El valor de los intereses y dividendos recibidos.

3-El valor de la inversión reclasificada hacia otra categoría de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.

4-El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.

5-El valor de la inversión que se da de baja.

1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos financieros colocados en: a) instrumentos de patrimonio que tienen valor razonable, que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor razonable de la inversión en la fecha de negociación o en la fecha de cumplimiento.

2-El valor de los costos de transacción originados en la adquisición del instrumento.

3-El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

4-El valor de los dividendos decretados.

5-El valor del rendimiento efectivo de la inversión.

6-El valor razonable de la inversión reclasificada desde otra categoría de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 7-El valor de la recompra de los títulos dados en repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

1-El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor razonable.

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2557

- 2-El valor de los dividendos y rendimientos recibidos.
- 3-El valor de la inversión reclasificada hacia otra categoría de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- 4-El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.
- 5-El valor de la inversión que se da de baja.

### 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, del valor razonable de las inversiones (excepto las generadas por concepto de deterioro) que tienen valor razonable y que corresponden a: instrumentos de patrimonio que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que, de acuerdo con el modelo de negocio, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de las variaciones negativas del valor razonable.
- 2-El valor acumulado de las ganancias cuando se deje de reconocer la inversión.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las variaciones positivas del valor razonable.
- 2-El valor acumulado de las pérdidas cuando se deje de reconocer la inversión.

### 4802-FINANCIEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

2-El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.

**5802-FINANCIEROS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

2-El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, debido a que los Procedimientos Contables, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares, deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento. Uno de estos es el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual el encargo fiduciario constituido debe ser reclasificado, de manera que se le dé cumplimiento al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público,

aplicando la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, el tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

Cuando se trata de una fiducia de inversión, específicamente un fondo de inversión colectiva y para este caso en particular, contablemente debe tratarse como una inversión de administración de liquidez a valor razonable con cambios en resultado o a valor razonable con cambios en el patrimonio (Otro Resultado Integral). Para determinar a qué tipo de inversión de administración de liquidez corresponde el encargo, la empresa debe atender al modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, es decir, la política de gestión de la tesorería de la empresa y los flujos contractuales del instrumento.

Dependiendo de la clasificación de la inversión, para el reconocimiento inicial, al realizar la entrega de los recursos en efectivo, la empresa debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO o 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo tanto, la entidad deberá evaluar a cuál de las situaciones descritas a continuación, de conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, corresponde el caso consultado y aplicará el procedimiento respectivo, atendiendo la categoría en la que se encuentra clasificada la inversión, de la siguiente manera:

a) Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el resultado: Este tipo de inversiones se medirán al valor razonable, y afectarán el resultado del periodo. Además, no serán objeto de estimaciones de deterioro.

Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo, mediante un débito en la subcuenta 122116-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO

(VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, y un crédito en la subcuenta 480206-Ganancia por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor de la inversión y reconociendo un gasto en el resultado del periodo, mediante un debido en la subcuenta 580411-Pérdida por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta 122116-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO.

b) Inversiones clasificadas en la categoría de valor razonable con cambios en el otro resultado integral: Este tipo de inversiones se medirán al valor razonable y las variaciones se reconocerán en el patrimonio. Serán objeto de estimaciones de deterioro, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del emisor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Si el valor razonable es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 122218-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), y un crédito en la subcuenta 327118-Fondos de inversión colectiva, de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL.

Si el valor razonable es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 327118-Fondos de inversión colectiva, de la cuenta 3271-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL OTRO RESULTADO INTEGRAL y un crédito en la subcuenta 122218-Fondos de Inversión Colectiva, de la cuenta 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL).

\*\*\*

### 2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.4 CUENTAS POR COBRAR****CONCEPTO No. 20202000000491 DEL 15-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las subvenciones recibidas por la ESE Hospital San José de Guachetá, por parte del Departamento de Cundinamarca.

Doctor  
DEIBY YAMITH SANTANA TORRES  
Contador  
E.S.E. Hospital San José de Guachetá  
Guachetá, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042262, del 05 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre si es correcto el uso de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, para el registro del saldo del convenio suscrito con el Departamento de Cundinamarca-Secretaria de Salud, o si procede la reclasificación a la subcuenta 240204-Donaciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

**CONSIDERACIONES**

El Convenio de desempeño SS-CD N° 498 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, indica:

“CLÁUSULA PRIMERA-. OBJETO DEL CONVENIO: El presente CONVENIO DE DESEMPEÑO tiene por objeto 'Apalancar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETA, con el fin de garantizar recursos para atender gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial y pago de pasivos, con lo cual se pretende fortalecer y mejorar la prestación de los servicios de salud a la población cundinamarquesa, en pro de los objetivos y funciones de las ESE'.

## ALCANCE:

Con el fin de dar alcance al objeto del convenio de desempeño, la Empresa Social del Estado deberá realizar las siguientes actividades:

- a) La E.S.E HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, en cumplimiento del objeto del convenio de desempeño utilizará los recursos otorgados en el pago de los pasivos y gastos; y en el déficit presupuestal (mantenimiento actualización sistemas de información), consignados en la solicitud realizada por la gerencia.
- b) Cumplir con la totalidad de las obligaciones generales, específicas y productos establecidos en el presente Convenio de Desempeño.
- c) Por parte de la entidad territorial-Gobernación de Cundinamarca-SECRETARÍA DE SALUD, garantizar que los aportes se realicen en el menor tiempo, depositado en la cuenta que la ESE HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, haya creado para tal fin y cuya información se encuentre actualizada en la Secretaria de salud de Cundinamarca-aplicativo SAP. (...)

## CLÁUSULA TERCERA-. (...)

PARÁGRAFO: Los recursos que se aportan en el presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, se orientan a apalancar financieramente a la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSÉ DE GUACHETÁ, por tanto, se destinarán de modo exclusivo al cumplimiento del objetivo contractual, las obligaciones y productos que se acuerdan; ni en todo ni en parte, podrá destinarse a otros fines. (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO: el valor del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, es el equivalente a un aporte de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE. (...)

## CLAUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

## A) POR PARTE DEL CONTRATISTA (...)

## Obligaciones Específicas:

1. Suscribir acta de inicio.



2. Aportar certificación de apertura de cuenta bancaria para el manejo de los recursos del convenio; la cual deberá ser creada dentro de los cinco (5) días siguientes de la firma del convenio; con destinación específica para el manejo de los recursos asignados.
3. Aportar para efectos del giro de los recursos, certificado de cumplimiento en el pago de aportes al SGSS, y parafiscales cuando a ello haya lugar.
4. Utilizar los recursos conforme al objeto del convenio y a la solicitud de recursos viabilizada por el Secretario de Salud.
5. Adicionar los recursos del presente convenio al presupuesto de la E.S.E., en concordancia con la solicitud viabilizada por la Secretaria de Salud y según lo establecido en la Ordenanza 227 de 2014 y demás normas presupuestales vigentes.
6. Gestionar lo pertinente para realizar oportunamente el pago total y/o parcial de los pasivos y/o gastos, consignados en la solicitud elevada por el Gerente de la E.S.E. y aprobados por la Secretaria de Salud de Cundinamarca.
7. Designar un responsable para el seguimiento a la ejecución oportuna del convenio.
8. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.
9. Reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados, certificados por la entidad bancaria, previo a la suscripción del acta de liquidación.
10. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos girados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación.
11. Asignar al personal requerido cuando el supervisor y personal de apoyo realicen el seguimiento técnico, administrativo, legal y financiero objeto del convenio de desempeño,
12. Las demás que por la naturaleza del presente convenio deba ejecutar la ESE.

Productos a entregar:

1. Acta de inicio firmada por las partes.
2. Copia de la apertura de la cuenta bancaria de ahorros donde se giraran los recursos del presente convenio.
3. Certificado de cumplimiento en el pago de aportes al SGSSS y parafiscales si a ello hubiere lugar.
4. Certificado del mejoramiento de los indicadores financieros y/o de gestión, con la ejecución de los recursos del presente convenio donde se registre la línea base y su resultado.
5. Copia del Acuerdo de Junta Directiva donde se aprueba la incorporación de los recursos del presente convenio al presupuesto de la entidad.
6. Copia de la resolución del CONFISCUN o CONFIS municipal, donde se modifica el presupuesto de ingresos y gastos incorporando los recursos del convenio al presupuesto de

la entidad en los términos establecidos en la Ordenanza 227 de 2014 o las normas que apliquen.

7. Informe mensual sobre ejecución del convenio.

8. Aportar los documentos que acrediten el pago de los gastos incorporados al presupuesto y/o pago de pasivos.

9 Los demás documentos que se soliciten como aporte al seguimiento y auditoria de la ejecución y terminación del convenio de desempeño. (...)

CLAUSULA OCTAVA-FORMA DE PAGO: El valor del presente convenio es de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE, el cual será girado de la siguiente manera:

Un único desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal de 2018, por la suma de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$154.465.842) M/CTE. (...)

CLAUSULA DECIMA SEGUNDA-SANCIONES-REEMBOLSO DEL APORTE. En caso de incumplimiento injustificado del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETA conviene en reembolsar a la Entidad Territorial-SECRETARÍA DE SALUD, el valor total del aporte." (Subrayado fuera del texto)

El Convenio de Desempeño SS-CD N° 687 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, indica:

"CLÁUSULA PRIMERA-. OBJETO DEL CONVENIO: El presente CONVENIO DE DESEMPEÑO tiene por objeto "Apalancar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, con el fin de garantizar recursos para atender gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial y pago de pasivos, con lo cual se pretende fortalecer y mejorar la prestación de los servicios de salud a la población cundinamarquesa, en pro de los objetivos y funciones de las ESE". (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO: el valor del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, es el equivalente a un aporte de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000,000) M/CTE. (...)

CLAUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

A) POR PARTE DEL CONTRATISTA (...)

- B. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.
9. Reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados, certificados por la entidad bancaria, previo a la suscripción del acta de liquidación.
10. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos girados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación. (...)

#### CLAUSULA SÉPTIMA: PLAZO DEL CONVENIO DE DESEMPEÑO

El plazo de ejecución del presente convenio será hasta el treinta (30) de diciembre de dos mil dieciocho (2018) contado a partir de la firma del acta de inicio del convenio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización. (...)

CLAUSULA OCTAVA. FORMA DE PAGO: El valor del presente convenio es de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000.000) M/CTE., el cual será girado de la siguiente manera:

Un único desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal de 2018, por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$350.000.000) M/CTE. (...)

CLAUSULA DECIMA SEGUNDA-SANCIONES-REEMBOLSO DEL APORTE. En caso de incumplimiento injustificado del presente CONVENIO DE DESEMPEÑO, la EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, conviene en reembolsar a la Entidad Territorial-SECRETARÍA DE SALUD, el valor total del aporte.”

El Contrato Interadministrativo No. 909 de 2017, suscrito entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la E.S.E. Hospital San José de Guachetá, señala:

“CLAUSULA PRIMERA-OBJETO: "Coadyuvar financieramente a la Empresa Social del Estado HOSPITAL SAN JOSE DE GUACHETÁ, y/o sus sedes dependientes, para la adecuación y mejoramiento de la infraestructura existente, con el fin de contribuir en el fortalecimiento, mejoramiento y cumplimiento de los componentes del Sistema Obligatorio de Garantía de la Calidad, en el contexto de redes de servicios de salud y Modelo de Gestión en Salud, impactando en la calidad de los servicios a la población cundinamarquesa y en su equilibrio financiero". (...)

CLAUSULA TERCERA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES: (...) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA E.S.E.: (...) 14. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo. 15.

Reintegrar los recursos no ejecutados en el plazo establecido en el acta de liquidación y los respectivos rendimientos financieros. 16. Presentar informe final sobre la ejecución total de los recursos entregados en cumplimiento del objeto contractual, dentro de los treinta (30) días siguientes al vencimiento del término de ejecución del convenio a fin de proceder a su liquidación. (...)

CLÁUSULA SEXTA. FORMA DE PAGO: LA SECRETARÍA pagará el valor total del convenio se cancelará en un único (1) desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, la vigencia fiscal 2017, por la suma de NOVENTA MILLONES DE PESOS (\$90.000.000) M/CTE. (...) PARAGRAFO PRIMERO: Una vez girados los recursos del convenio por parte del Departamento deben ser incorporados al presupuesto de la respectiva ESE. Es de resaltar que los recursos se giran en su totalidad, ya que el proceso de contratación debes (Sic) estar respaldado presupuestalmente y este debe estar disponible en cada ESE, para que se puedan realizar el pago correspondiente al servicio contratado. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del convenio será de hasta el 31 DE DICIEMBRE DE 2017, contados a partir de la firma del acta de inicio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización.”

El Convenio Interadministrativo No. SS-CDCVI 683 de 2018, suscrito entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la E.S.E. Hospital San José de Guachetá, establece:

“PRIMERA-OBJETO: "Coadyuvar financieramente a la Empresa Social del Estado Hospital San José de Guachetá y/o sus sedes dependientes, para la adecuación y mejoramiento de la Sala de Partos de la ESE, con el fin de contribuir en el fortalecimiento, mejoramiento y cumplimiento de los componentes del Sistema Obligatorio de Garantía de la Calidad, en el contexto de redes de servicios de salud y Modelo de Gestión en Salud, impactando en la calidad de los servicios a la población cundinamarquesa y en su equilibrio financiero .." (...)

CLAUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: (...) B). OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA E.SE: (...) 14. Responder por el manejo y utilización adecuada de los recursos entregados por la Secretaría de Salud de Cundinamarca, absteniéndose de utilizar estos recursos para fines distintos a la ejecución del objeto contractual. 15. Presentar informes mensuales al supervisor del convenio sobre los avances en la ejecución con los soportes correspondientes para el seguimiento al mismo.16. Reintegrar los recursos no ejecutados en el plazo establecido en el acta de liquidación y los respectivos rendimientos financieros. (...)

CLÁUSULA CUARTA-VALOR DEL CONVENIO: El valor total del CONVENIO se establece en la suma TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS

PESOS (\$353.045.200) M.CTE Incluido IVA, si a ello hubiere lugar, y demás impuestos y gastos directos e indirectos en que se incurra para la ejecución del presente CONVENIO. (...)

CLÁUSULA SEXTA-FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: El valor del presente convenio es de TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS PESOS (\$353.045.200) M.CTE., el cual será girado a la ESE Hospital San José de Guachetá, de la siguiente manera: Un Único (1) desembolso correspondiente al 100% del valor del convenio, en la vigencia fiscal 2018, por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS MIL PESOS (\$ 353.045,200) M/CTE. (...) PARAGRAFO PRIMERO: Una vez girados los recursos del convenio por parte del Departamento deben ser incorporados al presupuesto de la respectiva ESE. Es de resaltar que los recursos se giran en su totalidad, ya que el proceso de contratación debes (Sic) estar respaldado presupuestalmente y este debe estar disponible en cada ESE, para que se puedan realizar el pago correspondiente al servicio contratado. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA-PLAZO DE EJECUCIÓN Y VIGENCIA DEL CONVENIO: El plazo de ejecución del convenio será de hasta el 31 DE DICIEMBRE DE 2019, contados a partir de la firma del acta de inicio y del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización.”

Sobre las subvenciones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “2.2. Subvenciones

### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos

que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención. 9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la empresa por concepto de los recursos que debe entregar a terceros, distintos de sus empleados, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...)

#### 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas, los ingresos por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Estos ingresos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Asimismo, es pertinente precisar que, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la empresa deberá evaluar cada una de sus cláusulas, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Cuando el contenido de los actos jurídicos sea ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica y, de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

### a. Convenios de desempeño SS-CD N° 498 y SS-CD N° 687 de 2018

En atención a los convenios de desempeño SS-CD N° 498 y SS-CD N° 687 de 2018, anexos a su consulta, celebrados entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, donde la entidad territorial entrega recursos con el objeto de apalancar financieramente a la ESE, sin entregar a cambio una contraprestación, se pactó que ante el incumplimiento injustificado del mismo, la ESE conviene reembolsar el valor total del aporte a la entidad territorial.

Así las cosas, si bien los recursos están siendo entregados sin contraprestación por parte del Departamento, la ESE solo se beneficia plenamente de los recursos recibidos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Departamento, puesto que, de no cumplirse lo pactado, dichos recursos deberán reintegrarse en su totalidad a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

En este contexto, cuando el Departamento ordene el traslado de los recursos, la ESE reconocerá un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando la ESE reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos, la ESE reconocerá los activos o gastos, según corresponda, y las respectivas cuentas por pagar; alternamente, reconocerá el ingreso por la transferencia y amortizará el crédito diferido, para lo cual debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. Contrato Interadministrativo No. 909 de 2017 y SS-CDCVI 683 de 2018

Para el caso de los contratos interadministrativos No. 909 de 2017 y SS-CDCVI 683 de 2018, celebrado entre el departamento de Cundinamarca-Secretaría de Salud y la ESE Hospital San José de Guachetá, adjuntos a la consulta, donde la entidad territorial gira recursos con el objetivo de coadyuvar financieramente a la ESE, para la adecuación y mejoramiento de la infraestructura existente, sin entregar contraprestación alguna, y la ESE se encuentra obligada a integrar los recursos girados a su presupuesto, el tratamiento contable será como sigue:

La ESE, como entidad receptora, ejecutora y/o beneficiaria de la subvención, cuando conozca que la ESE ha reconocido una obligación a su favor, registrará un débito en la 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Cuando reciba los dineros entregados por la entidad de gobierno, reconocerá ese evento mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.



c. Descripción y uso de la cuenta contable 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

Las subvenciones por pagar corresponden a obligaciones adquiridas por la empresa a favor de terceros, con la intención de que este último cumpla un fin, propósito, actividad o proyecto específico. La contrapartida de esta cuenta corresponde a la cuenta 5424-SUBVENCIONES, o subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando las subvenciones sean condicionadas.

De conformidad con lo anterior, para el caso planteado en su consulta, no es pertinente la reclasificación del saldo de la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, a la subcuenta 240204-Donaciones, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000001141 DEL 23-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes o utilidades generados por empresas de servicios públicos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes generados por las empresas no societarias.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004493-2, del 24 de diciembre de 2019, en la que se solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las utilidades o excedentes generados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. y su registro en la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la primera.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES****1. Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la E.S.P Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá**

De acuerdo con el artículo 150 del Decreto 410 de 1971 por el cual se establece el Código de Comercio en Colombia: "Reglas generales sobre distribución de utilidades. La

distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señaló en el artículo 17 de su Capítulo I relacionado con el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, que:

“ARTÍCULO 17. NATURALEZA. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P. y al respecto señaló:

“Artículo 1º.-Naturaleza jurídica. La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, se expide el Decreto 714 de 1996 por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, en cuyo artículo 75 se establece:

“ARTÍCULO 75º.-Los Excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito. El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal -CONFIS-, determinará la cuantía que hará parte de los Recursos de Capital del Presupuesto Distrital, fijará la fecha de su consignación en la Tesorería Distrital y asignará a partir del cierre de la vigencia fiscal de 1996, por lo menos, el 20% a la Empresa que haya generado dicho excedente.

Las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

El CONFIS impartirá las instrucciones a los representantes del Distrito y sus entidades en las Juntas de Socios o Asambleas de Accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos.

El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal, CONFIS, al adoptar las determinaciones previstas en este artículo, tendrá en cuenta el concepto del representante legal acerca de las implicaciones de la asignación de los excedentes financieros y de las utilidades, según sea el caso, sobre los programas y proyectos de la Entidad. Este concepto no tiene carácter obligatorio para el CONFIS, organismo que podrá adoptar las decisiones previstas en este ARTÍCULO aún en ausencia del mismo” (Subrayado fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error..." (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 139 de 2015 (y sus modificaciones), la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera.

En dicho catálogo, se encuentra que la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR establece que "representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores" Dentro de dicha cuenta se encuentran las subcuentas 249056-Dividendos y participaciones y 249057-Excedentes financieros.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que "Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria" (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los resultados de ejercicios anteriores, la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES señala:

#### "DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.

4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

(...)

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

(...)” (Subrayados fuera del texto)

### 3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 138418-Excedentes financieros.

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El artículo 17 de la Ley 142 de 1994 en la que se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala que las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. No obstante, en el párrafo del mismo artículo se estableció que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., como una Empresa Industrial

y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

Posteriormente, definió la forma en que las empresas retornarán las utilidades o excedentes hacia la Tesorería Distrital, señalando que los excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito, diferenciando su tratamiento de las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, en cuyo caso las utilidades son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

Ahora bien, de acuerdo con la información contable reportada en el CHIP por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P, el patrimonio presenta saldo en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL la cual, según su descripción, representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

Así las cosas, los resultados obtenidos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P corresponderán a excedentes financieros y se registrarán debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249057-Excedentes financieros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior con independencia de que el método de distribución de excedentes corresponda al utilizado por las empresas societarias para la distribución de utilidades y que los documentos con los que se formalice la entrega o distribución hagan referencia a dividendos, dado que no por ello se pierde el carácter de excedentes, en concordancia con lo estipulado en el artículo 75 del Decreto Distrital 714 de 1996, cuando de Empresas no societarias se trata.

En ese mismo sentido, la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la empresa deberá registrar los excedentes pendientes de cobro debitando la subcuenta 138418-Excedentes financieros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480809-Excedentes financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000002531 DEL 06-02-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Provisiones Gastos por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la obligación por prestación de servicios de salud no PBS. Reconocimiento del derecho a recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado.

Doctor  
HAROLD OSWALDO ROJAS ENCISO  
Contador  
E.P.S.I. Pijaos Salud  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000782, del 14 de enero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. En la resolución 427 artículo 2.2.4.2. instruye sobre la contabilización de la cuenta por pagar en la cuenta 248005 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD NO PBS, pero esta cuenta no existe en la resolución 139 de 2015 y ninguna de sus versiones ni tampoco la incorpora en el artículo 6 de la presente resolución ni mucho menos en la resolución 433 de 2019 CGN. (...) ¿se puede crear esta cuenta si no está inmersa en las tablas de referencia de esta resolución?

2-El artículo 6 de la resolución 427 de 2019 CGN instruye sobre crear la cuenta 537204 SERVICIOS DE SALUD NO PBS y registrar allí el costo de la factura que radique la IPS Numeral 2.2.4.2 (...) siendo ya un costo facturado por la IPS y ya conocido porque se lleva a una cuenta de gasto de provisión y no se reconoce en la cuenta 5613 ADMINISTRACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD como un costo?



3-La resolución 427 de diciembre de 2019 CGN artículo 8. Elimina las cuentas por cobrar NOPBS 132215 PENDIENTES DE RADICAR Y 132217, 132218 CUENTAS POR COBRAR ENTIDADES TERRITORIALES RADICADAS. (...) teniendo en cuenta que estas cuentas a 31 de diciembre poseen saldos por cobrar y facturas pendientes por radicar a los entes territoriales del rezago de los recobros y que según la instrucción de ADRES se deben radicar hasta junio de 2020.

A qué cuentas se deben reclasificar las partidas de FACTURAS PENDIENTES DE RADICAR Y LAS FACTURAS RADICADAS A LOS ENTES TERRITORIALES?

4-La resolución 427 de diciembre 2019 CGN artículo 6 habla de la creación de la cuenta 199005 DERECHOS DE REEMBOLSO POR SERVICIOS DE SALUD NO PBS RELACIONADOS CON FACTURACIÓN RADICADA.

Pero la resolución no elimina la cuenta 132216 FACTURACIÓN RADICADA NO PBS

(...) cuál de las dos cuentas debo utilizar para la contabilización de las facturas radicadas, ya que no es claro la descripción del proceso.”

## CONSIDERACIONES

La Resolución No. 427 de 2019, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el considerando, establece:

“Que, dada la importancia de las deudas del sector salud, la responsabilidad de la certificación de las mismas por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) o por la entidad territorial y el propósito del gobierno de adelantar acciones efectivas para determinar con certeza la deuda por prestación de servicios de salud y poder definir estrategias de depuración y financiación, se requiere modificar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para precisar el momento en que la ADRES, las EPS, las EOC, las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados deben reconocer las obligaciones por prestación de servicios de salud y realizar el registro contable de los hechos económicos originados en la atención en salud por beneficios no cubiertos con la UPS, en la atención a la población pobre no asegurada y en la prestación de servicios de salud a las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no identificados o sin SOAT y de eventos terroristas, catastróficos o del conflicto.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 426 de 2019, sobre el reconocimiento de las provisiones, indica:

“1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, instituye:

#### “2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan de Beneficios en Salud (PBS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y Entidades Obligadas a Compensar (EOC). (...)

#### 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación.

La subcuenta Giro previo (DB) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral. (...)

#### 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)

#### 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud-(EPS) y las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) que se origina en la administración de la seguridad social en salud.” (Subrayado fuera del texto)

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

##### PREGUNTA 1.

Reconocimiento de la obligación por prestación de servicios de salud no PBS.

Para el reconocimiento de la obligación por concepto de prestación de servicios de salud no PBS del Régimen Subsidiario por parte de la EPS-S, una vez surtida la auditoría, cancelará la provisión mediante un débito en la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS, de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Próximamente se efectuará el cambio de la subcuenta 248005 Administración y prestación de servicios de salud No PBS, razón por la cual deberá atenderse al registro en la forma indicada en el párrafo inmediatamente anterior.

## PREGUNTA 2.

Reconocimiento inicial de la factura de venta o documento equivalente ante la EPS, por la prestación de servicios de salud No PBS

Cuando la IPS radica la factura de venta o documento equivalente ante la EPS, en los que se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, existe incertidumbre en relación a su cuantía y su pago no es exigible, por lo tanto, la EPS-S reconocerá una provisión por el valor que se estime la empresa tendrá que pagar, afectando la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS, de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión puede aumentar o disminuir en la medida que se tenga nueva información o con el resultado de la auditoría.

Una vez surtida la auditoría integral, con la obligación de pago, la EPS-S cancela la provisión y reconoce la obligación a cargo de la empresa, tal como se describe en párrafos anteriores de esta sección.

## PREGUNTA 3.

Reclasificación de los saldos a 31 de diciembre de 2019 de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada.

A 01 de enero de 2020, sobre los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por

servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

#### PREGUNTA 4.

Reconocimiento del derecho a recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado.

Una vez se reconoce el pasivo por provisión por las facturas radicadas por la IPS, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo descentralizado en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se radique el recobro o cobro presentado por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, mediante el cual se realicen cobros o recobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S reclasificará los derechos de reembolso debitando la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, y acreditando la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con el pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado se cancelará el derecho, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. No obstante, si la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado efectúa el pago de los servicios de salud No PBS directamente a la IPS, con el giro de los recursos, la EPS-S debitará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004431 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de consignaciones recibidas sin identificación del tercero. Procedimiento contable para los embargos en cuentas bancarias como medida cautelar que sentencia un juez.

Doctora  
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS  
 Directora Normatividad Contable  
 Empresas Públicas de Medellín  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000812, el día 14 de enero de 2020, mediante la cual solicita colaboración en las siguientes inquietudes:

**“CONSIGNACIONES NO IDENTIFICADAS**

Hay dos tipos de consignaciones no identificadas que como partidas conciliatorias requieren de gestión administrativa para su identificación y aplicación:

- a. Partidas a las que no se les ha identificado el tercero.
- b. Partidas en las que se logró identificar el tercero, pero no el documento o concepto para el cual se realizó la consignación.

Las preguntas puntuales al respecto son:

1. ¿Las consignaciones sin identificación del tercero que realiza la consignación, cómo se registran y en qué momento?
2. ¿Si se identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita identificar el documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, cómo es su tratamiento?

3. ¿Si no se logra identificar el tercero, cuándo se entiende que prescribe el derecho que este tiene, con el fin de llevar esto como un ingreso diverso?

4. ¿Para el caso en que se haya hecho la reclasificación a un ingreso diverso por la prescripción, y posteriormente se logra identificar el tercero de la consignación y la cuenta de cobro a la cual se debió aplicar el recaudo, cómo se procede en caso en que esto haya pasado en el mismo periodo y cómo se procede en el caso en que se haya reconocido el ingreso diverso en un periodo anterior?

## EMBARGOS

La Contaduría General de la Nación ha definido para otros marcos técnicos normativos el tratamiento de embargos en cuentas bancarias como medida cautelar que sentencia un juez, mediante las Resoluciones 116 y 310 de 2017, y queremos confirmar si no hay inconveniente en aplicarlo en el marco normativo de Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que captan o Administran Ahorro del Público o existe algún tratamiento específico para este marco normativo?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Código Civil, Ley 84 de 1873, en el Capítulo III del Título XLI, establece que:

“ARTICULO 2536. <PRESCRIPCION DE LA ACCION EJECUTIVA Y ORDINARIA>. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término.” (Subrayado fuera de texto)

El Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente sobre los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual:

“Representación fiel

CCI2 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)

#### Situación financiera

4.4 Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Estos se definen como sigue:

(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. (...)

#### Activos

4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción. (...)

4.12 Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ésta. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de



activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos. (...)

## Pasivos

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad. (...)

4.17 Usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte. La cancelación de un pasivo actual puede llevarse a cabo de varias maneras, por ejemplo a través de: (a) pago de efectivo; (b) transferencia de otros activos; (c) prestación de servicios; (d) sustitución de ese pasivo por otra deuda; o (e) conversión del pasivo en patrimonio. Un pasivo puede cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

4.18 Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso, la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo. (...)

## Ingresos

4.29 La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. (...)

4.32 Al generarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes

y servicios recibidos a cambio de los bienes o servicios suministrados. Los ingresos pueden también producirse al ser canceladas obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, en pago por la obligación de reembolsar el capital vivo de un préstamo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

“Norma Internacional de Contabilidad 7

Estado de Flujos de Efectivo (...)

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. (...)

Norma Internacional de Contabilidad 32

Instrumentos Financieros: Presentación

8 Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros. (...)

Apéndice

Guía de Aplicación de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación

GA4 Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

(a) cuentas por cobrar y por pagar de origen comercial;

(b) pagarés por cobrar y por pagar;

(c) préstamos por cobrar y por pagar; y

(d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar. En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala:

“ARTICULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Publica. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas así:

### CONSIGNACIONES NO IDENTIFICADAS

1. Las consignaciones sin identificación del tercero que realiza la consignación, ¿cómo se registran y en qué momento?

Al incluir este hecho económico en el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, la entidad debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en el momento en que suceda.

La anterior homologación no exime a la entidad de llevar a cabo la respectiva gestión administrativa para la consecución de la información para soportar y reconocer

debidamente los movimientos y así garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

2. Si se identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita identificar el documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, ¿cómo es su tratamiento?

Al no existir claridad sobre el documento o concepto por el cual el tercero realiza la consignación a la entidad, para la homologación y reporte de información financiera a la CGN de este hecho se procederá de acuerdo a lo indicado para la pregunta anterior.

3. Si no se logra identificar el tercero, ¿cuándo se entiende que prescribe el derecho que este tiene, con el fin de llevar esto como un ingreso diverso?

Al respecto, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los términos de prescripción, sino que serán las entidades quienes con el apoyo de sus áreas jurídicas deben evaluar su situación particular, de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico a cada caso.

4. Para el caso en que se haya hecho la reclasificación a un ingreso diverso por la prescripción, y posteriormente se logra identificar el tercero de la consignación y la cuenta de cobro a la cual se debió aplicar el recaudo, ¿cómo se procede en caso en que esto haya pasado en el mismo periodo y cómo se procede en el caso en que se haya reconocido el ingreso diverso en un periodo anterior?

El proceso a realizar ante la situación descrita, procederá:

-Si ha prescrito el derecho del tercero en relación a la consignación, pero la cuenta por cobrar (cuenta de cobro) aún se encuentra registrada dentro de los elementos de los estados financieros, la entidad al momento de identificar el tercero o el documento o concepto por el cual se había efectuado la consignación, deberá proceder a la baja en cuentas, de la cuenta en que se encontraba reconocido el derecho.

-Si por su parte, han prescrito tanto la cuenta por cobrar como el derecho del tercero sobre la consignación, la entidad no deberá efectuar ningún registro contable toda vez que el

hecho económico no se encuentra en los estados financieros, no obstante, la entidad deberá proceder a efectuar las revelaciones pertinentes.

#### EMBARGOS

La entidad podrá tomar como referente, en la medida en que no vaya en contravía con el Marco Normativo que le corresponde aplicar, los procedimientos expedidos por la CGN mediante las Resoluciones 116 y 310 de 2017.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004471 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Plazos de pago normales para la recuperación de las cuentas por cobrar por servicios de salud

Doctor  
 LUIS GABRIEL TÉLLEZ CÁRDENAS  
 Profesional Universitario-Contador  
 E.S.E. Hospital Regional de Duitama  
 Duitama, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004592, del 31 de enero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre ¿cuáles son los días normales de plazo para la recuperación de las cuentas por cobrar por servicios de salud? O ¿si estos días normales de plazo se deben establecer al interior de cada entidad y de manera individual con cada entidad responsable de pago de acuerdo a su contrato y de acuerdo a la política interna de cartera?

**CONSIDERACIONES**

El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, transversal a los marcos normativos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificado por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

**“2. PROCESO CONTABLE**

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica o extingue algún elemento de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

La captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, se pueden llevar a cabo por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.”

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)”  
(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores,

y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, sobre políticas contables indica:

#### “5.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, sobre las cuentas por cobrar, menciona:

“2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a los derechos para los que la empresa concede plazos de pago normales del negocio, es decir, la política de crédito que aplica a los clientes atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a los derechos para



los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector. (...)

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento, a) la tasa de interés efectiva original, es decir, aquella computada en el momento del reconocimiento inicial, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado; o b) la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares, para el caso de las cuentas por cobrar clasificadas al costo. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.”

## CONCLUSIONES

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la clasificación de las cuentas por cobrar dependía del criterio temporal que haya establecido cada empresa como plazos normales de crédito que otorgue a sus clientes, estos plazos deben estar explícitamente incluidos en las políticas contables, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa.

De conformidad con lo anterior, la clasificación de las cuentas por cobrar para las entidades del sector salud la realizarán al costo si el plazo que entregan para el pago de la factura se encuentra dentro del tiempo establecido en sus políticas contables como normal, y al costo amortizado si el plazo que otorgan para el pago de la factura excede dicho plazo. Por lo tanto, para realizar la clasificación anterior no se requiere del comportamiento histórico de los pagos de las facturas realizados por los clientes, toda vez que esta se define en concordancia con las condiciones de plazo definidas desde el inicio.

Las clasificaciones de las cuentas por cobrar se mantendrán y las políticas establecidas para cada una de ellas se deberán aplicar de manera uniforme. Cuando exista evidencia objetiva de incumplimiento en los pagos o desmejoras crediticias, no habrá lugar a reclasificaciones desde las cuentas por cobrar al costo hacia las cuentas por cobrar a costo amortizado y se deberá establecer si se debe o no reconocer pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar que presenten dichos indicios.

El Manual de Políticas Contables entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del Marco Normativo, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de cada entidad contable pública, tal como se indica en el procedimiento establecido mediante el anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

Ahora bien, es menester indicar que, con la expedición de la Resolución N° 426 de 2019 se modificaron las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, por lo que, las cuentas por cobrar a partir del 01 de enero de 2020 únicamente se clasificarán al costo. Por lo tanto, le compete a la ESE revisar su Manual de Políticas Contables para realizar las actualizaciones conforme al cambio normativo y modificar las políticas y procedimientos operativos en la medida que se requiera para garantizar el cumplimiento de los nuevos lineamientos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004841 DEL 25-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación del saldo de subcuentas eliminadas por la Resolución 427 de 2019.

Doctor  
SEGUNDO LIBARDO TAPIE  
Contador  
Mallamas E.P.S.I.  
Ipiales, Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500001392, el día 16 de enero de 2020, mediante la cual solicita se le indique las cuentas a las cuáles se deberá efectuar la reclasificación del saldo que la E.P.S. presenta en las subcuentas 132215, 132216, 132217 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019, y en que vigencia se debe efectuar dicha reclasificación, a 31 de diciembre de 2019 o a partir del año 2020.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

“4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser complete, neutral y estar libre de error. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos causados por concepto de ingresos obtenidos en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud, tales como los que se incluyen en el Plan de Beneficios en Salud (PBS) y en los servicios no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS) de los regímenes contributivo y subsidiado. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) y Entidades Obligadas a Compensar (EOC).

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos adquiridos por la administración del sistema. (...)

1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.

La subcuenta Giro previo (Cr) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos de reembolso.

2-El valor estimado de los derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico.

3-El mayor valor de los derechos de reembolso o de sustitución de activos deteriorados como consecuencia de su actualización, cuando a ello haya lugar.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor del derecho que se traslade a cuentas por cobrar, una vez se haga exigible el derecho de reembolso.

2-El valor del derecho, al momento de la sustitución de activos deteriorados por daño físico.

3-El menor valor de los derechos de reembolso o de sustitución de activos deteriorados como consecuencia de su actualización, cuando a ello haya lugar.

4-El valor girado por la entidad con anterioridad a la auditoría integral.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución No. 427 de 2019, por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 13°. Transitorio. A 31 de diciembre de 2019, la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES determinará los saldos relacionados con las obligaciones por la prestación de servicios de salud No PBS y con la prestación de servicios de salud a las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no identificados o sin SOAT y de eventos terroristas, catastróficos o del conflicto, conforme a lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

A 31 de diciembre de 2019, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado determinará los saldos relacionados con las obligaciones por la prestación de servicios de salud No PBS y con la atención a la población pobre no asegurada, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que

corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

A 31 de diciembre de 2019, la empresa promotora de salud o entidad obligada a compensar determinará los saldos relacionados con las obligaciones y derechos por la prestación de servicios de salud No PBS, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o derechos o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto o el ingreso, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.

En todos los casos, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019 se revelará el origen de los ajustes realizados.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, para la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

El anterior procedimiento debía ser aplicado por la entidad al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo a lo indicado por la Resolución 427 de 2019.

Cabe aclarar que en su consulta menciona la eliminación de la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, la cual una vez revisada la Resolución 427 de 2019 se verifica que esta subcuenta no fue eliminada y tampoco tuvo alguna modificación, razón por la cual hace parte del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300015281 DEL 13-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Provisiones Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las sentencias en firme condenatorias, laudos arbitrales definitivos o actas de conciliación extrajudiciales en contra de Transmilenio S.A. y que son solventados con recursos del Distrito.

Doctora  
MARÍA CLEMENCIA PÉREZ URIBE  
Directora Corporativa  
Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A.  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042572, del día 09 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita:

“Con el propósito de tener claridad en el tratamiento contable de los hechos económicos asociados al reconocimiento contable de las contingencias judiciales que se amparan y pagan con recursos del Sistema Integrado de Transporte Público-SITP, de manera atenta solicitamos su concepto a las inquietudes presentadas a continuación, para lo cual se precisa:

**Consideraciones**

En virtud de los requisitos establecidos en la Ley 310 de 1996, la Nación y el Distrito Capital suscribieron el 24 de junio de 1998, el Convenio para la adquisición de predios requeridos para el desarrollo del Sistema Integrado de Transporte Masivo -SITM, para la ciudad de Bogotá D.C, cuyo objeto es: “... definir los montos, forma y oportunidad, en los cuales la Nación y el Distrito Capital entregarán los aportes para la adquisición de predios requeridos para el desarrollo de la PLM, y la financiación de algunos componentes flexibles del SITM (...)”. Este acuerdo ha tenido tres (3) modificaciones relacionadas con el monto de los aportes de la Nación, y en su otrosí N° 1 del 30 de diciembre de 1999, de manera expresa



se consignó “4. El proyecto del SITM incluye el desarrollo del primera línea del metro e infraestructura para el Sistema Transmilenio.”

En el Convenio Nación-Distrito, se estipula la destinación de los recursos aportados por la Nación, indicando que “(...) la Nación no asume por ningún motivo aquellos, sobrecostos que se originan como consecuencia de la acción, la liberalidad, la negligencia o la culpa del Distrito Capital o del concedente, o por su gestión deficiente del proyecto. De cualquier manera la Nación no asumirá ningún riesgo comercial, ni pagos relacionados con garantías de tráfico y/o ingresos. (...)”

De conformidad con la Ley 86 de 1989 y el Acuerdo 6 de 1998 del Concejo de Bogotá, forman parte del Sistema Transmilenio el conjunto de predios, infraestructura vial, corredores troncales especializados, carriles de uso exclusivo del sistema, equipos, señales, paraderos, estaciones, puentes, plazoletas de acceso peatonal especial y demás bienes utilizados para la prestación del Servicio de Transporte Público Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor.

Es importante tener en cuenta que el Distrito Capital es el beneficiario de los recursos aportados por la Nación para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo -SITM, según lo dispone el Concepto Jurídico 3-2013-032328 del 3 de diciembre de 2013 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual se establece:

“De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas en titulares de las obras. El Ente Gestor es el organismo encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación así como de asegurar un excelente servicio al usuario. Cada entidad territorial, a través del Ente Gestor que ha constituido para llevar adelante su respectivo proyecto, debe establecer los mecanismos de ajuste y control económicos necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del proyecto. En este sentido la presencia del Ente Gestor tiene su razón de ser en el encargo que ha recibido de la entidad territorial de adelantar todas las actividades necesarias para la implementación del proyecto, dentro de las cuales está la construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de que la titularidad tanto de los recursos transferidos por la Nación, como de las obras e infraestructura finalmente implementadas con los mismos, sean de la entidad territorial. (...)”

TMSA en virtud de los artículos 3 y 4 del Decreto Distrital 831 de 1999, tiene a su cargo la gestión y titularidad del Sistema TransMilenio, a su vez el artículo 8 del Decreto 309 de 2009

establece que TMSA, será el Ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Público y tendrá como responsabilidad su planeación y control. Como Ente Gestor del Sistema TMSA, se encarga de coordinar los diferentes actores, planear, gestionar y controlar la prestación del servicio público de transporte masivo urbano de pasajeros, y tiene la responsabilidad de la prestación eficiente y permanente del servicio.

Sin embargo, TMSA no cuenta con la competencia para la ejecución de las obras de infraestructura del Sistema, según refiere su objeto autorizado mediante el artículo 2° del Acuerdo 4 de 1999 del Concejo de Bogotá D.C., por tal motivo suscribe convenios interadministrativos con el Instituto de Desarrollo Urbano-IDU, que es la entidad competente en el Distrito Capital para ejecutar las obras relacionadas con los programas de transporte masivo de conformidad con el numeral 5, del artículo 2° del Acuerdo 19 de 1972.

En desarrollo de los Convenios de Cofinanciación para la construcción de la infraestructura del Sistema Transmilenio, TMSA recibe de la Nación y del Distrito Capital, transferencias para la financiación de los componentes propios del Sistema, las cuales son registradas contablemente como Recursos recibidos en administración en la cuenta 2902, bajo el entendido que la operación mediante la cual TMSA recibe estos recursos corresponde a una relación de agencia en la que TMSA actúa en calidad de agente o administrador de los activos del Distrito Capital, conforme lo conceptualizado en Doctrina Contable emitida por la CGN según radicado CGN N° 20162000008641 del 16 de marzo de 2016.

#### Convenio interadministrativo No. 20-2001

TMSA y el Instituto de Desarrollo Urbano -IDU suscribieron el Convenio Interadministrativo No. 20-2001 con el objeto de “Definir las condiciones en que las partes cooperarán para la ejecución de las obras de infraestructura física para el Sistema TransMilenio”. En virtud del Convenio Nación -Distrito suscrito el 24 de junio de 1998, TMSA incorpora en su presupuesto las apropiaciones requeridas para la gestión y construcción de las troncales del sistema TransMilenio como ejecutor del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y por su parte, el IDU gestiona la construcción e interventoría de estas (Acuerdo servicios DDT Transmilenio), por tal motivo TMSA no participa, ni es responsable, de la ejecución de las obras de infraestructura, salvo por la obligación del manejo presupuestal y de realizar los pagos a los contratistas.

En desarrollo de lo acordado en el Convenio No. 20 de 2001, el IDU ejecuta los recursos apropiados en el presupuesto de inversión de TMSA al efectuar la contratación de las obras que le permitan a TMSA cumplir con el propósito de dotar a la ciudad de Bogotá D.C. de un Sistema de Transporte Masivo urbano de Pasajeros.

## Contingencias Judiciales en TMSA

A continuación, se expone el tratamiento contable de las contingencias judiciales realizado por TMSA con base en los lineamientos establecidos en la Resolución N° 310 de 2017 emitida por la Contaduría General de la Nación y la Circular Externa N° 016 de 2018 emitida por la Contadora General de Bogotá:

### a) Frente a Contingencias a cargo de TMSA

Las contingencias judiciales calificadas como probables que corresponden a procesos judiciales propios de TMSA, se provisionan con cargo al resultado del periodo afectando la cuenta 5368-Provisión Litigios y Demandas y su contrapartida en la cuenta 2701-Litigios y Demandas; con base en el reporte Marco Convergencia del Sistema de Información de Procesos Judiciales de Bogotá D.C. (SIPROJ).

### b) Frente a Contingencias derivadas del Proyecto Gestión e Infraestructura del Transporte Público-Convenio No. 20-2001 a cargo de la ECP Bogotá D.C.-SITP

TMSA al ser responsable del manejo presupuestal y actuando como pagador del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, es convocado en tribunales de arbitramentos y otro tipo de demandas judiciales de tipo contractual, (os cuales son evaluados por el área Jurídica de la entidad, y en caso de calificarse como probable, TMSA registra una provisión acreditando la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790 -Provisiones Diversas, con cargo a los recursos del Proyecto Origen-Gestión de Infraestructura del Transporte Público (Recursos Distrito), reconocidos en la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración.

Referente al manejo de las contingencias judiciales del Convenio 20-2001 la Directora Distrital de Presupuesto emitió el Memorando No. 15772 de junio 14 de 2015, en el cual se analiza desde el punto de vista presupuestal, la pertinencia de imputar los gastos por contingencias judiciales generadas en desarrollo del Proyecto de Inversión No. 7251 “Gestión de Infraestructura del Transporte Público”, con cargo a los recursos del mismo; dicho memorando fue complementado desde el punto de vista jurídico por la Directora Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, resaltándose los siguientes aspectos:

1. Tratándose de los recursos del Distrito, apropiados en el presupuesto de TMSA, aplica el principio de Programación Integral, conforme al cual “Todo programa presupuestal deberá contemplar simultáneamente los gastos de inversión y de funcionamiento que las exigencias técnicas y administrativas demanden como necesarios para su ejecución y operación de conformidad con los procedimientos y normas legales vigentes. El programa

presupuestal incluye las obras complementarias que garanticen su cabal ejecución.” (Literal f), artículo 13 del Decreto 714 de 1996.

2. TMSA afecta los recursos apropiados en su presupuesto de inversión Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, mediante la expedición de certificados de disponibilidad, registros presupuestales y órdenes de pago que amparan la contratación que efectúa el IDU.

3. El desarrollo de proyectos de inversión puede generar contingencias judiciales que se originan en la ejecución de las obras contempladas en el mismo y estas contingencias, deberían ser imputadas con cargo a los recursos aportados por el Distrito Capital, a través de la entidad en cuyo presupuesto aparezcan los recursos, como responsable del proyecto de inversión.

c) Frente a Contingencias derivadas del diferencial tarifario -FET a cargo de la ECP Bogotá D.C.-SITP

Para las controversias contractuales relacionadas con reclamaciones por desequilibrios económicos, en los contratos de concesión con los concesionarios del Sistema Integrado de Transporte Público-SITP, en las cuales TMSA es convocada a Tribunales de Arbitramento, el área Jurídica de la entidad realiza una evaluación, y en caso de determinar, con base en la información disponible, que el laudo arbitral será desfavorable, califica el proceso como una obligación probable, y se procede a registrar una provisión afectando la Subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790 -Provisiones Diversas, con cargo a los recursos administrados del Distrito reconocidos en la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración.

Cuando se emite un laudo arbitral desfavorable que guarda relación con el desequilibrio económico de los Agentes del Sistema, al estar relacionado con la operación del mismo, TMSA efectúa el pago con cargo de los recursos del Fondo de Estabilización Tarifaria-FET, que son garantizados por la entidad territorial a TMSA.

Es importante tener en cuenta que TMSA reconoce las provisiones por concepto de contingencias judiciales derivadas del Convenio Interadministrativo N° 20-2001, en la ejecución del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y por desequilibrios económicos en los contratos de concesión con los concesionarios del Sistema Integrado de Transporte Público -SITP, que se asumen con cargo al Fondo de Estabilización Tarifaria-FET, pese a que actúa en una relación de agencia, atendiendo las exigencias de su Revisoría Fiscal, la cual manifiesta que la Empresa debe reconocer el pasivo por provisiones por estos conceptos, bajo el entendido que TMSA es responsable del pago de los montos fijados en la sentencia o laudo arbitral cuando sean desfavorables.

Por último, es necesario resaltar que, en las distintas mesas de trabajo realizadas con la Dirección Distrital de Contabilidad, esta manifiesta que el reconocimiento de las obligaciones contingentes corresponde a la ECP Bogotá D.C.-SITPI lo que significa que TMSA, no debería afectar los recursos recibidos en administración, para constituir una provisión, sino solo hasta el momento en que se realice el pago.

## Preguntas

En las condiciones anteriormente expuestas y en virtud de los Marcos Normativos Contables, emitidos por la Contaduría General de la Nación bajo las Resoluciones Nos. 414 de 2014 y 533 de 2015:

1. ¿Debe TMSA como Ente del Gestor del Sistema TransMilenio, actuando en una relación de agencia, reconocer contablemente una provisión por un contingente judicial del cual no es responsable económicamente?

De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cuál sería el reconocimiento contable (indicar las cuentas) que debe realizar TMSA, como Ente Gestor del Sistema Transmilenio, cuando las contingencias judiciales se financien con recursos del proyecto origen “Recursos administrados”?

2. Si la respuesta a la pregunta 1, es negativa, ¿cuál sería el reconocimiento contable que debe efectuar la ECP Bogotá D.C. -SITP, con respecto a las provisiones relacionadas con las contingencias judiciales derivadas del Convenio Interadministrativo No. 20-2001, en la ejecución del Proyecto No. 7251-Gestión de Infraestructura de Transporte Público, y el desequilibrio económico de los concesionarios de operación del SITP (que se asume con cargo al diferencial tarifario -FET)? (...)

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define un pasivo como “...una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”. Así mismo, el Marco Conceptual establece que las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal, así como pueden ser obligaciones que pueden aparecer por la actividad normal de la

empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente.

En cuanto a la Norma de cuentas por pagar, incorporada en el Capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, el párrafo 1 del numeral 4.1 establece que se reconocerán cuentas por pagar cuando se traten de "...obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento."

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado mediante la Resolución Nº 116 de 2017, establece el procedimiento para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes por concepto de demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, mediante el cual señala en el numeral 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que "Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.", evaluación que se efectúa usando una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En los numerales 2.2, 2.3 y 2.4 del Procedimiento en mención, define el tratamiento contable de una obligación remota, la cual no es objeto de reconocimiento ni de revelaciones en los estados financieros, una obligación posible, objeto de revelación como pasivo contingente, y una obligación probable, momento en el cual la empresa debe constituir una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Ahora bien, el numeral 2.5 del Procedimiento, establece el tratamiento contable de las sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, donde la empresa debe registrar el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar, verificando el valor antes provisionado para así debitar el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Cualquier diferencia que se genere

se registra como ingreso, en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o como un gasto en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

## CONCLUSIONES

El reconocimiento contable de las demandas impetradas en contra de Transmilenio se debe realizar atendiendo al Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En atención a que Transmilenio es la entidad demandada, según se manifiesta en su consulta, será esta quien, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por un tercero en su contra, evaluará la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable, y registrar el pasivo contingente en cuentas de orden, la provisión o la cuenta por pagar, según corresponda.

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará una cuenta por pagar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y verificará el valor provisionado en la subcuenta que corresponda con la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS con respecto a la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, haciendo los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, del Procedimiento en mención.

Ahora bien, si los recursos para el pago de la sentencia condenatoria en firme, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial serán entregados directamente por el Distrito, cuando se configure el derecho a percibir los recursos para el pago de la obligación se registrará una cuenta por cobrar y un ingreso por concepto de subvención, debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso tal que la obligación por litigios y demandas se cubra directamente con los recursos del patrimonio autónomo del Sistema Integral de Transporte Público, le corresponde a Transmilenio S.A. cancelar la obligación por litigios y demanda, y la cuenta por cobrar por subvención, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-

CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Entre tanto, si la obligación por litigios y demandas se cubre directamente con los recursos recibidos en administración por parte del Distrito, le corresponde a la empresa cancelar la obligación por litigios y demandas debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a su vez cancelar la cuenta por cobrar por subvención contra los recursos recibidos en administración debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000017871 DEL 02-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para reconocer las devoluciones de facturas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores.

Doctora  
MABEL GUTIÉRREZ GUALTERO  
Profesional Universitario-Contadora  
E.S.E. Unidad de Salud de Ibagué  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500015852, del día 16 de marzo de 2020, en la cual se solicita:

“(…) procedimiento para el tratamiento de las devoluciones de facturas de venta correspondiente al año anterior, teniendo en cuenta que ya no se utiliza dentro del PUC, la cuenta de ejercicios anteriores.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 3047 del 14 de agosto de 2008, emitida por el Ministerio de la Protección Social “Por medio de la cual se definen los formatos, mecanismos de envío, procedimientos y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud, definidos en el Decreto 4747 de 2007”, resuelve:

“ANEXO TÉCNICO No. 6

MANUAL ÚNICO DE GLOSAS, DEVOLUCIONES Y RESPUESTAS

**DEFINICIONES**

Glosa: Es una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud.

Devolución: Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado y servicio ya cancelado. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma. (...)

Respuesta a Glosas y Devoluciones: Se interpreta en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago. (...)

Tabla No. 1. Codificación Concepto General

Código	Concepto General	Aplicación
1	Facturación	Se presentan glosas por facturación cuando hay diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados, o cuando los conceptos pagados por el usuario no se descuentan en la factura (copagos, cuotas moderadoras, periodos de carencia u otros), o cuando se presenten los errores administrativos generados en los procesos de facturación definidos en el presente manual.
2	Tarifas	Se consideran glosas por tarifas, todas aquellas que se generan por existir diferencias al comparar los valores facturados con los pactados.
3	Soportes	Se consideran glosas por soportes, todas aquellas que se generan por ausencia, enmendaduras o soportes incompletos o ilegibles.
4	Autorización	Aplican glosas por autorización cuando los servicios facturados por el prestador de servicios de salud, no fueron autorizados o difieren de los incluidos en la autorización de la entidad responsable del pago o cuando se cobren servicios con documentos o firmas adulteradas. Se consideran autorizadas aquellas solicitudes de autorización remitidas a las direcciones departamentales y distritales de salud por no haberse

		establecido comunicación con la entidad responsable del pago, o cuando no se obtiene respuesta en los términos establecidos en la presente resolución.
5	Cobertura	Se consideran glosas por cobertura, todas aquellas que se generan por cobro de servicios que no están incluidos en el respectivo plan, hacen parte integral de un servicio y se cobran de manera adicional o deben estar a cargo de otra entidad por no haber agotado o superado los topes.
6	Pertinencia	Se consideran glosas por pertinencia todas aquellas que se generan por no existir coherencia entre la historia clínica y las ayudas diagnósticas solicitadas o el tratamiento ordenado, a la luz de las guías de atención, o de la sana crítica de la auditoría médica. De ser pertinentes, por ser ilegibles los diagnósticos realizados, por estar incompletos o por falta de detalles más extensos en la nota médica o paramédica relacionada con la atención prestada.
8	Devoluciones	<u>Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización principal, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado, profesional que ordena no adscrito en el caso de servicios ambulatorios de carácter electivo, falta de soportes para el recobro por CTC, tutela, ATEP y servicio ya cancelado.</u> No aplica en aquellos casos en los cuales la factura incluye la atención de más de un paciente o servicios y sólo en una parte de ellos se configura la causal. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.
9	Respuestas a glosas o devoluciones	Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago.

(...)

## 9. Respuestas a glosas y devoluciones

Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago		
996	<u>Glosa o devolución injustificada</u>	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución es injustificada al 100%.
997	<u>No subsanada</u> (Glosa o devolución totalmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución ha sido aceptada al 100%.
998	<u>Subsanada parcial</u> (Glosa o devolución parcialmente aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución ha sido aceptada parcialmente.
999	<u>Subsanada</u> (Glosa o Devolución No Aceptada)	Aplica cuando el prestador de servicios de salud informa a la entidad responsable del pago que la glosa o devolución siendo justificada ha podido ser subsanada totalmente.

". (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la norma de Cuentas por cobrar y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se señala:

## "2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

## 2.6. Revelaciones (...)

23. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

(...)

## 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

(...) "(Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con el anexo técnico N° 6 contenido en la Resolución N° 3047 de 2008, las causales de devolución son taxativas y afectan de forma total la factura por prestación de servicios de salud.

Por lo anterior, las Empresas deberán iniciar un proceso administrativo a fin de recuperar integral o parcialmente el efectivo o sus equivalentes a los que se tiene derecho por la prestación del servicio de salud.

En ese sentido, si el prestador del servicio de salud determina que la causal de devolución no se puede justificar o subsanar, deberá proceder a la baja en cuentas de la cuenta por

cobrar y su contrapartida será el gasto en el resultado del periodo, por lo tanto, el registro corresponderá a un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, la Empresa deberá determinar si los factores que afectaron la factura obedecen a la existencia de errores en el proceso contable, al configurarse un error aritmético, un error en la aplicación de políticas contables o por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos y los fraudes, si es el caso, y considerando que la venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar será mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES ya que de manera explícita el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, si es catalogado como material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

No obstante, si el prestador del servicio de salud determina que la causal de devolución es susceptible de ser subsanada, la Empresa deberá evaluar la recuperabilidad de la cartera para seguir reconociéndola como activo en el Estado de Situación Financiera, y deberá someterse a los criterios de la medición posterior respectivos.

Por otro lado, si el prestador del servicio de salud determina que la cartera puede ser subsanada parcialmente, la porción recuperable seguirá considerándose como un elemento activo en el Estado de Situación Financiera, mientras que la porción no subsanable se deberá dar de baja en cuentas y su contrapartida será el gasto del periodo, para tal efecto, el procedimiento a seguir será el indicado para las devoluciones que no se puedan justificar o subsanar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020491 DEL 19-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Ingresos-Venta de servicios Gastos de administración y operación Costos de venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a los hospitales y que corresponde para el pago de aportes patronales.

Doctora  
PATRICIA SALAS VARGAS  
Contadora

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017922, el día 14 de abril de 2020, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de los recursos girados por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, directamente a los hospitales, y lo cual corresponde a los aportes patronales.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 715 de 2001 por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, en el artículo 53, señala lo siguiente:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.



Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento". (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, la Ley 1797 de 2016 por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, en los artículos 1° y 3°, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS)

Artículo 3°. (...) A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresas Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones-Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA. (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado -ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra-Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

#### 4.1. Cuenta Maestra -Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado-ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se regirá por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información: (...)

#### 4.2. Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra-Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra-Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes-PILA y el pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

#### "4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 426 de 2019, señalan:

### "2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...) (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

#### “1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente. (...)

#### 2424-DESCUENTOS DE NOMINA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la empresa originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores o pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos. (...)

#### 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios. (...)

## 4312-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales. (...)

## 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos. (...)

## 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios. (...)

## 5107-PRESTACIONES SOCIALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales. (...)

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se desarrolla el siguiente procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (E.S.E.) para el pago de aportes patronales.

Reconocimiento de los aportes patronales.

Para el efecto se registra un débito en las subcuentas 510702-Cesantías, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES; 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, las erogaciones relacionadas con las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, y en las subcuentas denominadas Sueldos y salarios y Contribuciones Efectivas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, las erogaciones asociadas con la prestación de servicios de salud.

El registro crédito se efectúa en las subcuentas 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO; y las subcuentas 242401-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

Reconocimiento del derecho y del ingreso por la prestación de servicios de salud.

El reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Recaudo de los recursos que transfiere la Nación.

Por tanto, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a las Cuentas Maestras Aportes Patronales ESE, el recaudo de los recursos que transfiere la Nación se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La ESE podrá habilitar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS códigos contables a nivel de auxiliares para identificar la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y la Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Traslados entre la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, a la Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Este hecho se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares de las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, donde se manejan estos recursos.

Pago de los aportes patronales.

Para el efecto, se debitan las cuentas por pagar pertinentes, indicadas anteriormente en el reconocimiento de los aportes patronales, y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020971 DEL 22-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los pagos de derechos a favor de la ESE sin relación de facturas. Eliminación de las subcuentas 131929-Cuota de recuperación, 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud.

Doctor  
EDWIN ÁLVAREZ SÁNCHEZ  
Contador  
ESE Hospital Regional San Vicente de Paul-Caldas  
Caldas, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500020032, del 28 de abril de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) las EPS y EPSS nos pagan, pero no envían la relación de las facturas que nos están cancelando para que el área de cartera las pueda descargar; el procedimiento contable que nuestra entidad está realizando es un registro a la cuenta 2901-Avances y anticipos recibidos contra la cuenta 1110-Bancos; cartera no está afectando la cuenta por cobrar por que (Sic) no se tiene la relación de facturas.

De otra parte, según la resolución 058 de 2020, eliminaron subcuentas del catálogo general de cuentas del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, una de ellas fue la subcuenta 131929-Cuota de recuperación pero no indica por cual la crearon o reemplazaron, estamos en el proceso de validación y no está dejando validar.”

De manera adicional, mediante comunicación telefónica con el doctor Nicolás González Pulgarín, actual contador de la empresa, solicita aclaración sobre la eliminación de las subcuentas relacionadas con el Margen en la contratación de servicios de salud.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:



## CONSIDERACIONES

El artículo 2.4.20 del Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, dispone que las cuotas de recuperación "(...) Son los dineros que debe pagar el usuario directamente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud en los siguientes casos:

1. Para la población indígena y la indigente no existirán cuotas de recuperación;
2. La población no afinada al régimen subsidiado identificada en el nivel dos del SISBEN pagará un 10% del valor de los servicios sin exceder el equivalente a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes;
3. Para la población identificada en el nivel 3 de SISBEN pagará hasta un máximo del 30% del valor de los servicios sin exceder el equivalente a tres salarios mínimos legales mensuales vigentes por la atención de un mismo evento;
4. Para las personas afiliadas al régimen subsidiado y que reciban atenciones por servicios no incluidas en el POS, pagarán de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del presente artículo;
5. La población con capacidad de pago pagará tarifa plena (...)"

Posteriormente, el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016, establece los mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud así:

"(...) Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;
2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;
3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La

unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente"

Sobre los anticipos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

### “2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

### 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas.”  
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, define los siguientes principios de contabilidad pública, así:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y

obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTICULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado. (...)

ARTICULO 8o. Transitorio. Para la prestación de servicios con mecanismos de pago global prospectivo o capitación, las IPS ajustarán el valor de los derechos e ingresos conforme a lo establecido en el presente procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se justarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Reconocimiento de los pagos de derechos a favor de la ESE sin relación de facturas

Tratándose de prestación de servicios de salud con mecanismo de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, y de conformidad a lo dispuesto en la Resolución N° 058 del 27 de febrero de 2020, con el pago de la facturación sin identificar, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), antes denominada Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

La ESE deberá implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información a fin de que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y así se genere una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

### 2. Uso de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

La cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS representa los recursos recibidos a título de anticipo o avances, previo a la prestación de servicio o suministro de bienes, para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas.

Para el caso en consulta, no es correcto reconocer los recursos recibidos para el pago de servicios prestados sin relación de facturas como un pasivo en avances y anticipos recibidos.

### 3. Eliminación de la subcuenta 131929-Cuota de recuperación

La CGN emitió la Resolución No. 058 de 2020, con la cual incorpora al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y modifica los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El procedimiento establece los registros contables que las empresas deberán efectuar por los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de

salud, los intereses de mora y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

En el entendido que, la cuota de recuperación recaudada por la IPS es un derecho a favor de las EPS, según lo establece el Decreto 780 de 2016, a la ESE no le corresponde reconocer un derecho por este concepto. Por lo tanto, cuando la ESE recaude cuotas de recuperación o cuotas moderadoras y copagos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1105-CAJA o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el traslado de estos recursos a la EPS, la ESE debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato de prestación de servicios de salud se pacta que la cuota moderadora, el copago o la cuota de recuperación se abone a los derechos registrados por la empresa, esta debitará, por el valor del abono, la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Así las cosas, la subcuenta 131929-Cuota de recuperación de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD pierde aplicabilidad, y el saldo deberá ser ajustado contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso por cuotas de recuperación fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

4. Eliminación de las subcuentas 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud establece los registros contables que las empresas deberán adoptar para el reconocimiento de la prestación de servicios de salud de conformidad a los siguientes mecanismos de pago: a) por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; b) global prospectivo; y, c) por capitación.

Le corresponde a las empresas ajustar el valor de los derechos e ingresos para la prestación de servicios con mecanismo de pago global prospectivo o capitación, según lo establecido en el nuevo procedimiento.

Cuando exista diferencia entre el valor de la facturación y el valor del contrato, la empresa deberá identificar el mecanismo de pago pactado y seguir los lineamientos establecidos en el procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se ajustarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.

El saldo de la subcuenta 138425-Margen en la contratación de servicios de salud de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR deberá ajustarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022041 DEL 09-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan servicios de salud cuyo cobro no puede realizarse por haberse liquidado la entidad deudora o por haberse cumplido el término de la prescripción

Doctores

EDWIN REINALDO MUÑOZ ZARAZA

Gerente

VIVIANA ANDREA AYALA BELTRÁN

Lider Proceso Cartera

E.S.E. Hospital San Juan de Dios de Floridablanca

Floridablanca, Santander

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024402, el día 21 de mayo de 2019, en la cual consultan cuál es el procedimiento contable que debe llevarse a cabo para dar de baja cuentas por cobrar por concepto de servicios de salud que no fueron pagados por entidades que ya se encuentran liquidadas y servicios de salud que ya prescribieron, prestados a usuarios de aseguradoras (SOAT).

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º ibídem, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la



respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 *ibidem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

#### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

#### “3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 del capítulo I Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, 2estipula:

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de

las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

11. Si la empresa transfiere una cuenta por cobrar, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la cuenta por cobrar o se retienen tales derechos, pero se asume la obligación contractual de pagarlos a un tercero, la empresa evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar transferida para proceder con su baja en cuentas.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejan de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este

sentido, la regla general es que las entidades están en la obligación de cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando no pueda ejercerse la acción de cobro por haberse liquidado la entidad deudora, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Lo anterior teniendo en cuenta que si existió evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar debieron ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, la baja en cuentas de dichos valores se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR, un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido sus funcionarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022201 DEL 10-06-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos por la prestación de servicios de salud originados en accidentes de tránsito ocasionados por vehículos asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT y no asegurados o no identificados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del Decreto 2106 de 2019.

Señor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante legal

Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC S.A.

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023592, del 18 de mayo de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Según el Artículo 106 del decreto 2106 del 2019 que modifica el Artículo 114 del Decreto Ley 019 de 2012 establece “Artículo 114. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. Las EPS asumirán el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud.”

Sin embargo, no clarifica el manejo a nivel contable que se deba realizar a estos cobros, teniendo en cuenta que con las diferentes ERP's se tienen contratos con tarifarios diferentes y se manejan en cuentas contables diferentes a las de accidente de tránsito.

Por lo anterior, es necesario se nos especifique el manejo contable que se debiera dar cuando en la institución se tiene manejo de accidente de tránsito y POS convencional con la misma ERP.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 2106 de 2019, por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública, establece:

“Artículo 106. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. El artículo 114 del Decreto Ley 019 de 2012 quedará así:

“Artículo 114. Servicios de salud, transporte al centro asistencial e indemnizaciones por concepto de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito -SOAT o no identificados. Las EPS asumirán el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud.

La prestación de dichos servicios se realizará en la red definida por la EPS a las tarifas convenidas, sin perjuicio de que la atención inicial de urgencias sea prestada en forma obligatoria por todos los prestadores de servicios de salud, en el marco de lo previsto en el artículo 14 de la Ley 1751 de 2015. La facturación de los servicios se realizará sin sujeción al régimen tarifario, coberturas y cuantías del SOAT.

Dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto ley, el Ministerio de Salud y Protección Social, con el apoyo de la ADRES, establecerá la metodología para definir el valor de la prima y forma de pago que se reconocerá a las EPS para que asuman el riesgo derivado de garantizar la atención en salud y el transporte al centro asistencial de las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, y el mecanismo para dicho pago.

La ADRES continuará reconociendo las indemnizaciones por incapacidad permanente, muerte y gastos funerarios de los accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, así como los servicios de salud y el transporte de las víctimas no afiliadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud y a las afiliadas a los regímenes Especial y de Excepción, de acuerdo con las coberturas establecidas en el artículo 193 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero modificado por el artículo 112 del

Decreto Ley 019 de 2012; también podrá repetir contra el propietario del vehículo que haya incumplido la obligación de contar con el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito SOAT, para obtener el pago de las indemnizaciones efectuadas y los servicios de salud brindados a las víctimas del accidente, en esta (Sic) último caso, las EPS deberán reportar la información necesaria a la ADRES de manera periódica y oportuna.

La ADRES deberá expedir, dentro de los dos (2) años siguientes al pago de la indemnización o al pago de la EPS del servicio en salud y transporte, un acto administrativo que ordenará el cobro al propietario y/o conductor del vehículo no asegurado por el SOAT y podrá hacerlo efectivo a través de la jurisdicción coactiva, adelantando el procedimiento administrativo de cobro coactivo. Contra este acto administrativo únicamente procederá el recurso de reposición.

Parágrafo 1°. La asunción, por parte de las EPS, del riesgo derivado de garantizar la atención en salud y el transporte al centro asistencial de las víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, no dará lugar a ajustar el porcentaje de gastos de administración, por cuanto la misma estará contemplada en el valor de la prima que defina el Ministerio.

Parágrafo 2°. Cuando la víctima sea el propietario del vehículo carente de la póliza SOAT, la ADRES no reconocerá la indemnización por incapacidad permanente, muerte ni gastos funerarios.

Parágrafo 3°. En ningún caso, la ADRES ni la EPS serán responsables de la financiación y pago del examen o de la junta calificadora de invalidez para acreditar la pérdida de capacidad laboral de víctimas de accidentes de tránsito”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, señala:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción y operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

El Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:



## “1319 -PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, la subcuenta Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de facturación sin identificar, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del abono a la facturación sin identificar, pueden darse las siguientes situaciones: a) que la entidad responsable del pago autorice el cruce de la diferencia con otro derecho, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD; o b) que la entidad responsable del pago realice el cobro de la diferencia, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Adicionalmente, en esta última situación, con la devolución del mayor valor, la IPS debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del abono a la facturación sin identificar, con el recaudo del excedente, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.”

## CONCLUSIONES

En el entendido que corresponde a las Entidades Prestadoras de Servicios -EPS asumir el riesgo derivado de la prestación de los servicios en salud y el transporte al centro asistencial que se presten a víctimas de accidentes de tránsito ocasionados por vehículos no asegurados por el SOAT o no identificados, que se encuentren afiliadas al sistema general de seguridad social en salud, de conformidad con el artículo 106 del Decreto 2106 de 2019, las Instituciones Prestadoras de Salud -IPS registrarán el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Cuando el accidente sea ocasionado por vehículos asegurados por el SOAT, con la prestación de servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta 131917-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -sin facturar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta 131918-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -con facturación radicada y acreditará la subcuenta 131917-Atención accidentes de tránsito SOAT por compañías de seguros -sin facturar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Por su parte, con la prestación de los servicios de salud que hacen parte del plan de beneficios en salud o plan subsidiado de salud, la IPS debitará la subcuenta 131901-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar o 131903-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta que concierne de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta 131902-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -con facturación radicada o 131904-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -con facturación radicada, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y acreditará la subcuenta 131901-Plan de Beneficios en Salud (PBS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar o 131903-Plan subsidiado de salud (PBSS) por EPS -sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

El derecho será cancelado con el pago por parte de la EPS, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, en la medida que entre las EPS e IPS existen diferentes mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento, pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, pago global prospectivo y pago por capitación, la IPS deberá tener en cuenta los lineamientos dados para el reconocimiento del ingreso considerando tales mecanismos de conformidad al procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, contenido en la Resolución No. 058 de 2020.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000027871 DEL 02-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las diferencias entre el pago anticipado y el valor del contrato con mecanismo de pago por capitación. Reconocimiento de las devoluciones y reintegros en los contratos con mecanismo de pago por capitación.

Doctora  
VERÓNICA HERRADA PERDOMO  
Jefe de Oficina Contabilidad  
ESE Hospital Local de Candelaria  
Candelaria, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026952, del 9 de junio de 2020, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“(…) en el numeral 1.3 Mecanismo de pago por capitación, se establece el tratamiento contable de este tema cuando se recibe un anticipo del 100%, sin embargo no siempre se recibe el valor total del capitado como anticipo, en algunos casos la Entidad proyecta el valor que espera recibir o existe un compromiso inicial de pago y después este cambia por motivos del negocio, ya sea porque se descuentan sumas pactadas inicialmente como por ejemplo, el usuario se atiende en otra IPS y el valor correspondiente se descuenta de la suma pactada, en otros casos se puede recibir más, por lo tanto el capitado se encuentra sujeto a ajustes y glosas, por lo que este tema no se encuentra contemplado en la resolución 058 de 2020, y tampoco existe una cuenta contable en el Catálogo General de Cuentas con la cual se pueda ajustar como existían anteriormente la 480822 y 580814, por lo expuesto anteriormente se pregunta, ¿Cuál es el tratamiento contable en este caso? Adicionalmente, con los cambios de período contable en este caso ¿Cuál es el ajuste a realizar y qué cuentas contables se afectaría?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016, establece los mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud así:

"(...) Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, señala:

"d) Las Entidades Promotoras de Salud EPS de ambos regímenes, pagarán los servicios a los Prestadores de Servicios de salud habilitados, mes anticipado en un 100% si los contratos son por capitación. Si fuesen por otra modalidad, como pago por evento, global prospectivo o grupo diagnóstico se hará como mínimo un pago anticipado del 50% del valor de la factura, dentro de los cinco días posteriores a su presentación. En caso de no presentarse objeción o glosa alguna, el saldo se pagará dentro de los treinta días (30) siguientes a la presentación de la factura, siempre y cuando haya recibido los recursos del ente territorial en el caso del régimen subsidiado. De lo contrario, pagará dentro de los quince (15) días posteriores a la recepción del pago. El Ministerio de la Protección Social reglamentará lo referente a la contratación por capitación, a la forma y los tiempos de presentación, recepción, remisión y revisión de facturas, glosas y respuesta a glosas y pagos e intereses de mora, asegurando que aquellas facturas que presenten glosas queden canceladas dentro de los 60 días posteriores a la presentación de la factura (...)"

Sobre los anticipos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.”

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, define los siguientes principios de contabilidad pública, así:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalente al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTICULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud(IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado. (...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación



Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...)

ARTICULO 8o. Transitorio. Para la prestación de servicios con mecanismos de pago global prospectivo o capitación, las IPS ajustarán el valor de los derechos e ingresos conforme a lo establecido en el presente procedimiento. Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se justarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Tratándose de contratos con mecanismos de pago por capitación, en los que la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino en montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con el literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, la ESE registrará el pago mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, con la prestación del servicio, la ESE debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

De existir diferencias entre el valor recibido por anticipado y el valor pactado como pago, con la prestación de los servicios de salud, la diferencia se reflejará como una cuenta por cobrar a la entidad responsable del pago en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por el contrario, si el valor recibido por anticipado es mayor al valor pactado como pago y este deba ser reintegrado, con la recepción de los recursos la diferencia se reconocerá en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Ahora bien, cuando la ESE tenga la obligación de reintegrar recursos a la entidad responsable del pago, por situaciones asociadas a la prestación del servicio, efectuará alguno de los siguientes registros contables según la situación que corresponda:

a. Si la ESE aún no ha prestado la totalidad de servicios de salud pactados y, por lo tanto, no ha amortizado el total del pasivo por pago anticipado, reconocerá un débito en la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, hasta el monto pendiente por amortizar.

b. Si la ESE amortizó el pago anticipado como ingreso por la prestación del servicio, la obligación de reintegrar recursos se registrará mediante un débito en la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si se efectúa en el mismo periodo contable, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es relacionado con ingresos reconocidos en un periodo contable anterior, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el desembolso, la ESE debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De llegar a presentarse situaciones en las que la ESE deba realizar pagos a otras IPS por la prestación de servicios de salud, se realizará los registros contables que correspondan atendiendo los lineamientos contables contenidos en el Marco Normativo y la situación contractual de las partes involucradas, caso en el cual es necesario se platee el escenario concreto, que amplíe el contexto y dé las bases necesarias para desarrollar el tratamiento contable adecuado.

Sobre la eliminación de las subcuentas 138425-Margen en la contratación de servicios de salud, 480822-Margen en la contratación de servicios de salud y 589014-Margen en la contratación de servicios de salud, es pertinente aclarar que ante la existencia de diferencias entre el valor de la facturación y el valor del contrato, por pérdidas en la

ejecución del contrato que no asumirá la entidad responsable del pago o ganancias por no proceder la devolución de los mayores pagos, no se requiere el registro en una cuenta contable separada, lo anterior se verá reflejado en el resultado del periodo y en las revelaciones contenidas en las Notas a los estados financieros.

Si durante el año 2020, se han registrado ingresos o gastos por concepto de margen en la contratación de servicios de salud, se ajustarán los ingresos por prestación de servicios por mayores o menores valores, respectivamente.

El saldo de la subcuenta 138425-Margen en la contratación de servicios de salud de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR deberá ajustarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el ingreso fue reconocido en el periodo contable anterior, o debitando la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el registro fue efectuado en el periodo contable actual.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000031481 DEL 02-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos del Sistema General de Regalías (SGR)

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria (AGROSAVIA)

Mosquera, Cundinamarca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500026962, del día 9 de junio de 2020, mediante la cual plantea interrogantes respecto al registro contable de recursos de regalías por parte de la Corporación Colombiana de Investigación agropecuaria (AGROSAVIA), cuando actúa en calidad de ejecutores de proyectos, en los siguientes términos:

“1. Por medio de un acuerdo suscrito por el OCAD (acto administrativo 1) se determina que AGROSAVIA será el ejecutor del proyecto. No obstante, posteriormente la Corporación deberá acreditar una serie de requisitos para poder iniciar la ejecución de los recursos. En caso de que la Corporación no logre acreditar los requisitos, no podrá ser ejecutora del proyecto. Una vez acreditados los requisitos la secretaria técnica del OCAD emite una

certificación de cumplimiento de requisitos previos al inicio de la ejecución (acto administrativo 2), ¿con cuál acto administrativo deberá reconocerse este hecho económico, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3.1 de la resolución 095 de 2020?

2. La norma de ingresos sin contraprestación establece lo siguiente:

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, **cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo**. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo. **Negrilla fuera de texto.**

Por lo anterior, se pregunta en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, si en estos proyectos se estipulan condiciones, ¿se puede reconocer cómo transferencia condicionada?

3. ¿Cómo se contabilizan los recursos no ejecutados del proyecto?, tanto para la entidad beneficiaria como la ejecutora, si dicha situación se presenta a la finalización del proyecto, es decir años posteriores al reconocimiento, teniendo en cuenta que para la entidad ejecutora el ingreso el cual se reconoció en la reasignación de recursos, de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto de la Resolución 95 de 2020, expedida por la Contaduría general de la Nación.?

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

5. ¿Cuál es el tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora? Es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

6. Si antes del primero de octubre de 2020, se presentan hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento de la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en la resolución 095 de 2020,

¿podría la entidad dar aplicación a esta segunda resolución?, teniendo en cuenta que en el artículo 6 establece que su aplicación será a partir del 1 de octubre de 2020.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en orden que fueron planteados los interrogantes:

En los siguientes términos se da respuesta a cada uno de los interrogantes:

### CONSIDERACIONES

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señala:

“4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)”

Por su parte, la Resolución 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y sus modificaciones, con relación a los documentos soporte de la contabilidad, señala:

### “3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios; para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información

financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. (...)"

- Reconocimiento de transferencias condicionadas para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.

El numeral 1.3 de la Norma de ingresos sin contraprestación contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, estipula lo siguiente:

#### "1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

##### 1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

11. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. “

En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo.

El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

Esta cuenta contiene las subcuentas 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas, así:

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS



## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

Esta cuenta contiene las subcuentas 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas.  
(Subrayado fuera de texto)

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y años posteriores al reconocimiento no se ejecutaron los recursos.

Los numerales 4.3.1, 4.3.2 y 4.3.3 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, anexo a la Resolución 095 de 2020, señalan:

#### 4.3.1. Reasignación de recursos a la entidad ejecutora del proyecto

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba que el proyecto de inversión sea ejecutado por una entidad de gobierno, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

#### 4.3.2. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios.

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios.

#### 4.3.3. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de naturaleza privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el recaudo de los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se giran a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si los recursos se giran directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de Gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el

Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública.

4. Cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor ¿Cómo serían los registros contables de la reasignación de recursos y la ejecución de los proyectos? tanto para la entidad beneficiaria de la regalía y el ejecutor en ambos casos, teniendo en cuenta de que al inicio del proyecto no se tiene la certeza del valor de cada producto.

Los numerales 4, 4.2 y 4.3 del procedimiento del mocionado procedimiento, señalan lo siguiente:

“4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Teniendo en cuenta que el proyecto de inversión puede ser ejecutado por la entidad beneficiaria de la regalía o por otra entidad y que el producto del proyecto, en algunos casos, va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de la entidad ejecutora del proyecto y, en otros casos, se establecerá posteriormente la entidad beneficiaria del producto del proyecto, a continuación, se definen los registros contables para cada una de las situaciones.

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente. (Subrayado fuera de texto)

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto sea pública o privada (...) (Subrayado fuera de texto)

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Los numerales 4.2 y 4.4 del citado procedimiento, señala:

“4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

#### 4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

#### 4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema

General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias. (Subrayado fuera de texto)

#### 4.4 Traslado a otras entidades de los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución de proyectos de inversión con recursos de regalías

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de gobierno y transfiera, a otra entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una empresa y transfiera, a una entidad de gobierno, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto, ya sea una entidad de gobierno o una empresa, transfiera, a una empresa, los bienes adquiridos, construidos o desarrollados en la ejecución del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, así como la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de las cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien.

Por su parte, la entidad beneficiaria del traslado de los bienes debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si se trata de una entidad de gobierno, o la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES si se trata de una empresa.”  
(Subrayado fuera de texto)

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

El numeral 5.1. Políticas contables de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Pública, señala:

“Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico.

En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con la normatividad expuesta en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

- Acto administrativo para el reconocimiento de las transferencias por reasignación de recursos.

El numeral 4.3.1 del procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) anexo a la Resolución 095 de 2020, expresa que con base en el acto administrativo con el que se aprueba la ejecución del proyecto de inversión, las entidades efectuarán el reconocimiento de los derechos y obligaciones originados por la transferencia de recursos del SGR, refiriéndose al Acuerdo mediante el cual el OCAD designa la entidad ejecutora, aprueba u ordena la ejecución de recursos del SGR de inversión, de conformidad con las disposiciones legales.

La CGN no es la entidad competente para determinar en cuál de los actos administrativos planteados en la consulta, o en ambos, el OCAD aprueba en forma definitiva el proyecto y ordena su ejecución, sino que le corresponde a la entidad con el apoyo de su área jurídica, identificar y establecer en qué momento se formaliza el derecho sobre los recursos que van a ser utilizados en la ejecución del proyecto, y definir cuál es el documento idóneo para

respaldar el registro de los hechos económicos, de conformidad con lo establecido Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

#### 5 Reconocimiento de transferencias condicionadas, en el marco del registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías

La Norma de ingresos sin contraprestación, contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno, establece que los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, y que estos ingresos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos, las cuales pueden ser restricciones o condiciones.

Adicionalmente señala que existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

De acuerdo con lo expuesto, habrá lugar al reconocimiento de transferencias condicionadas cuando la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora y por tanto la entidad beneficiaria de las regalías deba transferirle la titularidad de los recursos, y para el efecto, los actos administrativos que aprueban u ordenan la ejecución de recursos del SGR se estipulan condiciones que exigen, por ejemplo, el uso o destinación de los recursos a una finalidad particular que, en el evento de no cumplirse, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad beneficiaria o al SGR. En este caso, la entidad ejecutora solo obtiene los derechos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas el respectivo acto administrativo y los registros contables son los siguientes.

Con el acto administrativo que aprueba el proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, dependiendo si la entidad ejecutora es entidad de gobierno, empresa pública o privada, respectivamente.

Por su parte, la entidad ejecutora reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso



diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, si pasado el tiempo la condición no ha sido cumplida, los saldos por los derechos y obligaciones reconocidas por las partes deberán permanecer hasta tanto se cumplan las condiciones, o se efectuó la devolución de los recursos al SGR, según corresponda.

Con el cumplimiento de las condiciones y del principio de devengo, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte la entidad ejecutora debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo si la ejecutora es entidad de gobierno o empresa.

3. Contabilización de recursos no ejecutados del proyecto cuando la entidad ejecutora reconoció el ingreso con la reasignación de recursos de acuerdo con el numeral 4.3.1. Reasignación de recursos de la Resolución 95 de 2020, y posteriormente no se ejecutaron los recursos.

De conformidad con el numeral 4.3.1 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, establece que con el acto administrativo que apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria reconocerá el gasto y la obligación por transferencia o subvención, con la entidad ejecutora del proyecto, según se trate de una entidad de gobierno o una empresa pública. A su vez, este numeral dispone que la entidad ejecutora, bien sea entidad de gobierno o empresa pública, reconozca el derecho y el ingreso por la transferencia o subvención de recursos para la ejecución del proyecto.

Por su parte, el numeral 4.3.2 señala que, con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, o la entidad beneficiaria, según corresponda, reconozca el respectivo activo o gasto y el pasivo por la ejecución del proyecto.

Seguidamente el numeral 4.3.3 del citado procedimiento dispone el giro de los recursos por parte del SGR al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, con lo cual procede la cancelación de los derechos y obligaciones registrados por las partes de conformidad con lo indicado en el numeral 4.3.1.

Hechas las anteriores precisiones se concluye que si las entidades efectuaron el reconocimiento de sus derechos y obligaciones, y finalmente los proyectos no fueron ejecutados, dichos derechos y obligaciones permanecerán registradas en las respectivas cuentas hasta tanto se lleve a cabo la ejecución del proyecto de conformidad con las disposiciones legales, se giren los recursos al proveedor de bienes y servicios por parte del SGR como lo señalan en los numerales 4.3.2 y 4.3.3 del citado procedimiento, o el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD), adopte otras decisiones relacionadas con la ejecución de los proyectos de inversión.

4. Registros contables de la reasignación y ejecución de proyectos, cuando en un mismo proyecto existen varios productos y unos son propiedad de la entidad beneficiaria de la regalía y otros del ejecutor, teniendo en cuenta que al inicio del proyecto no se tiene certeza del valor de cada producto.

Frente a este interrogante, es pertinente precisar que el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, parte de la base que desde la aprobación del proyecto en los actos administrativos se ha establecido el beneficiario del respectivo producto el cual puede ser, para la entidad beneficiaria de la regalía, para otra entidad que se defina posteriormente a la terminación del proyecto, o para la entidad ejecutora, sea pública o privada.

Adicionalmente, es preciso señalar que el reconocimiento de los hechos económicos dependerá de lo definido en los convenios o actos administrativos suscritos por parte de las instancias involucradas, con el cumplimiento de los principios de contabilidad y de los criterios para el reconocimiento, medición y presentación establecidos en el Marco Normativos que les sea aplicable, y de los procedimientos, expedidos por la CGN.

Por tanto, las entidades involucradas efectuarán el reconocimiento contable de los derechos y obligaciones sobre recursos asignados, dependiendo de lo definido en el acto administrativo que aprueba la ejecución de los recursos y asigna la entidad ejecutora del proyecto y conforme a lo señalado por el Procedimiento para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías.

Ahora, una vez finalizado el proyecto, si el producto de la ejecución de los recursos va a ser compartido entre la entidad beneficiaria y la ejecutora, las entidades establecerán el valor

de los bienes que le corresponde a cada una, y procederán a valorarlos y reconocerlos en su contabilidad aplicando las metodologías de medición que tengan establecido en sus manuales de políticas, y de conformidad con los criterios de reconocimiento, medición y presentación señalados en el Marco Normativo que le sea aplicable.

De otra parte, es necesario precisar que para incorporar en la contabilidad los bienes producto de la ejecución de los recursos, las entidades deberán tener en cuenta la clasificación de acuerdo con su naturaleza y con la intención que se tiene con dichos bienes, por ejemplo, si van entregarse gratuitamente a un tercero, se clasifica como inventarios y si se utilizarán para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo, o como bienes de uso público si cumplen con esta definición por cuanto están destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

5. Tratamiento contable cuando el resultado del proyecto es de un tercero diferente a la entidad beneficiaria o la ejecutora, es decir, ninguna de las partes se queda con el resultado del proyecto.

Si el producto del proyecto va a ser para un tercero diferente a la entidad beneficiaria de la regalía o de la ejecutora, estas entidades deberán observar lo dispuesto en el numeral 4.2 del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual señala:

Con la información sobre la ejecución de los recursos por parte de la entidad ejecutora, la entidad beneficiaria reconocerá el activo o gasto por la ejecución de los recursos, y la obligación para con el proveedor de bienes y servicios. La entidad ejecutora por su parte, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el giro de los recursos por parte del SGR a la entidad ejecutora, esta entidad registrará la recepción de estos recursos mediante un débito en subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; por su parte, la entidad territorial beneficiaria de las regalías reconocerá un derecho en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS y cancela el derecho a la transferencia de los recursos con el SGR.

Con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo por la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN, y la entidad la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el citado numeral del procedimiento también se encuentran señalados los registros relacionados con el reconocimiento de las retenciones tributarias tanto en la entidad beneficiaria de la regalía como en la entidad ejecutora en calidad de agente retenedor.

De otra parte, cuando los bienes obtenidos en la ejecución del proyecto van a ser trasladados a un tercero diferente de la entidad beneficiaria de la regalía o la ejecutora, el registro contable dependerá de la naturaleza de la entidad que le corresponda hacer el traslado del bien, es decir si se trata de una entidad de gobierno o una empresa pública, y así mismo si el destinatario es una entidad de gobierno, empresa pública o empresa de naturaleza privada, como lo dispone el numeral 4.4 del citado procedimiento.

Ahora, en el evento en que los bienes sean transferidos directamente a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, la entidad de gobierno deberá reconocer un gasto público social debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. Simultáneamente debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas de depreciación, amortización o deterioro acumulados del activo registrado, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo en el que se encuentre registrado el bien, según lo señalado en el último párrafo del numeral 4 de estas conclusiones.

6. Reconocimiento de hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías que no están contemplados en el procedimiento anexo a la Resolución 470 de 2016, pero sí se encuentran detallados en el anexo a la resolución 095 de 2020, y viabilidad de dar aplicación anticipada de esta resolución.

Sobre el particular, es necesario precisar que mediante la doctrina contable la CGN ha señalado los lineamientos para el registro de varios de los hechos económicos relacionados con el manejo de recursos del SGR, que no están incluidos en la Resolución 470 de 2016 por cuando las normas que los originan fueron expedidas posteriormente, y que estos hechos están siendo regulados mediante la Resolución 095 de 2020 la cual debe ser aplicada a partir del 1 de octubre de este año.

Por tanto, frente a este interrogante, las entidades deberán basarse en el juicio profesional de quien tiene a cargo el proceso contable, para dar aplicación integral al Marco Normativo que le sea aplicable, y a atender lo señalado en la Doctrina Contable Pública. Si

definitivamente se presentan hechos económicos que no se encuentran regulados en los Marcos Normativos expedidos por la CGN, ni en la Doctrina Contable, las entidades deberán formular la consulta a la CGN por cuanto no es viable la aplicación anticipada del procedimiento anexo a la Resolución 095 de 2020.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038671 DEL 27-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalente al efectivo Inversiones e instrumentos derivados Otros activos Emisión y colocación de títulos de deuda Otros pasivos Ingresos por operaciones interinstitucionales Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado número 20204000008113, el día 19 de junio de 2020, mediante la cual solicita:

“(…) 1. De acuerdo con el Decreto 581 del 15 de abril de 2020, “Por el cual se adoptan medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica”, se solicita concepto en lo relacionado al registro contable que debe realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FOME, de acuerdo con el “Artículo 3. Fuente

de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter - los recursos que esta requiera para financiar el otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo.”

2. El reconocimiento de los Títulos de Solidaridad TDS de los que tratan los Decretos 562 del 15 de abril de 2020 y 685 del 22 de mayo de 2020.

3. El reconocimiento de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa a los que se refiere el Decreto 697 del 26 de mayo de 2020, “Por el cual se adiciona el Decreto 1080 de 2015, único Reglamentario del Sector Cultura, y se reglamentan los artículos 1790 y 1800 de la Ley 1955 de 2019, Ley del Plan Nacional de Desarrollo 2018 - 2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”.

4. Lo relacionado con el Artículo 4. Aporte voluntario “Comparto mi energía”, del que trata el Decreto 517 del 04 de abril de 2020, “Por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Decreto 417 de 2020”.

Respecto a la tercera inquietud, mediante comunicación telefónica con la doctora Martha Cecilia Pinzón, Coordinadora del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN), el día 21 de julio de 2020, se establece que el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

1. Inversión del FOME-MHCP en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

El artículo 3 del Decreto 581 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para autorizar una nueva operación a la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica, establece:

“ARTÍCULO 3. Fuente de Financiación a Findeter. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y con cargo a los recursos del FOME, invertirá en instrumentos de deuda emitidos por Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter-los recursos que esta requiera para financiar el

otorgamiento de créditos a los que hace referencia el Artículo 1 del presente Decreto Legislativo. ... (...).”

Los numerales 1.1. Reconocimiento y 1.2. Clasificación de la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

## “1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora. (...)

### 1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo. (...)

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.” (Subrayado fuera de texto)

## 2. El reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Los artículos 1 y 2 del Decretos 562 del 15 de abril de 2020, por el cual se adoptaron medidas para crear una inversión obligatoria temporal en títulos de deuda pública, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, señalan:



“ARTÍCULO 1. Inversión obligatoria en títulos de deuda pública. Créase una inversión obligatoria temporal en Títulos de Deuda Pública Interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, cuyos recursos serán destinados a conjurar las consecuencias económicas y sociales de los hechos que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020.

Esta operación no afecta el cupo ni las autorizaciones conferidas por el artículo primero de la Ley 1771 de 2015 y las normas que regulan la materia, y su emisión solo requerirá del Decreto que fije su monto, plazo y condiciones para su suscripción.

En todo caso, la suscripción de esta inversión obligatoria por parte de los sujetos obligados deberá efectuarse dentro de los noventa (90) días siguientes a la expedición del presente Decreto Legislativo.

ARTÍCULO 2. Títulos de Solidaridad objeto de la inversión obligatoria. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán títulos de deuda pública interna a la orden, libremente negociables; tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de su emisión, prorrogable parcial o totalmente, de forma automática, por periodos iguales, a solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, hasta el año 2029, y devengarán un rendimiento que refleje las condiciones del mercado de títulos de deuda pública interna de corto plazo.

Valor total del capital será pagado en la fecha de vencimiento del plazo del título, siempre y cuando no haya sido renovado. Los intereses se reconocerán anualmente. El monto y demás condiciones de emisión y colocación de los títulos serán establecidos por el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO. Los Títulos de Solidaridad -TDS serán instrumentos desmaterializados administrados por el Banco de la República mediante contrato de administración fiduciaria, en el cual se prevea su agencia, custodia, servicio de deuda y demás servicios correspondientes a su administración. (...)

Artículo 5. Uso de los recursos. Los recursos generados por la inversión obligatoria de que trata este Decreto Legislativo serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 del 21 de marzo de 2020.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1 del Decreto 685 del 22 de mayo de 2020, por el cual se ordena la emisión de Títulos de Solidaridad-TDS, establece:

“ARTÍCULO 1. Emisión de Títulos de Solidaridad -TDS. Ordénese la emisión, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de títulos de deuda pública interna denominados Títulos de Solidaridad -TDS, hasta por la suma de NUEVE BILLONES OCHOCIENTOS ONCE

MIL TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$9.811.300.000.000) moneda legal colombiana, cuyos recursos, en virtud del Decreto Legislativo 562 de 2020, serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, creado por el Decreto Legislativo 444 de 2020.”

El párrafo del Artículo 3. Recursos del Decreto 444 del 21 de marzo de 2020, por el cual se crea el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica Social y Ecológica, señala:

“Parágrafo. Los recursos del FOME serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un portafolio independiente, con el propósito de garantizar su disponibilidad. Los rendimientos financieros que se generen por la administración de este portafolio, serán recursos del FOME en los términos del numeral 4 de este artículo.

Para la administración del referido portafolio, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá realizar las operaciones monetarias, cambiarias y de mercado de deuda pública legalmente autorizadas a dicha Dirección” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables:

#### “4720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados. (...)

#### 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo. (...)

#### 5720-OPERACIONES DE ENLACE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) la disminución del derecho reconocido por una entidad, cuyo recaudo es efectuado por la tesorería centralizada; b) las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada; c) el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada; d) el valor de los recursos recaudados en las cuentas de la tesorería centralizada que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad, y e) los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre de la vigencia en que dichos fondos fueron recibidos. (...)

#### 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo. (...)"

#### 4. Tratamiento contable del aporte voluntario "Comparto mi energía":

El Artículo 4 del Decreto 517 del 4 de abril de 2020, por el cual se dictan disposiciones en materia de los servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible, en el marco del Estado de Emergencia, señala:

"Artículo 4. Aporte voluntario "Comparto mi energía". Los usuarios residenciales de estratos 4, 5 Y 6, y los usuarios comerciales e industriales, podrán efectuar un aporte voluntario dirigido a otorgar un alivio económico al pago de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible.

Los usuarios residenciales beneficiarios del aporte voluntario, serán aquellos que defina el Ministerio de Minas y Energía a través de resolución, de manera previa a la implementación del mecanismo.

Para lo anterior, las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán incluir en las facturas de todos los usuarios de estratos 4, 5 y 6, Y usuarios Comerciales e industriales, un valor que incluya un monto o un porcentaje de la factura sugerido como aporte voluntario "Comparto mi Energía", sin perjuicio de la posibilidad de que los usuarios aporten un monto o un porcentaje diferente.

PARÁGRAFO PRIMERO. El Ministerio de Minas y Energía podrá establecer una cuenta especial en el Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, en caso de que se genere un superávit de recursos después de la aplicación del aporte voluntario "Comparte tu Energía", con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de

energía eléctrica y gas combustible, en los términos en que lo defina dicho ministerio, atendiendo las normas presupuestales aplicables.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán reportar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la aplicación del aporte "Comparte tu Energía".

PARÁGRAFO TERCERO. Las empresas prestadoras del servicio público de energía eléctrica y gas combustible por redes, deberán contar con las herramientas tecnológicas idóneas, para permitir el pago de aportes voluntarios directamente al consumo de otros usuarios."

El Artículo 4 de la Resolución 40130 del 11 de mayo de 2020 emitida por el Ministerio de Minas y Energía, por la cual se establecen los beneficiarios y lineamientos para la implementación del aporte voluntario "Comparto mi Energía", establece:

"Artículo 4. Usuarios residenciales beneficiarios del programa "Comparto mi Energía". Los recursos recaudados por concepto del aporte voluntario serán destinados por las empresas de servicios públicos domiciliarios a las que se refiere esta resolución, para cubrir el consumo no subsidiado de usuarios residenciales del estrato 1 y del estrato 2, del mercado de comercialización en el cual se recibieron los aportes voluntarios, teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. La empresa de servicios públicos domiciliarios que recaude los aportes voluntarios deberá agrupar la totalidad de aportes recibidos mensualmente.
2. Para cada mercado de comercialización, se identificarán todos los usuarios residenciales de los estratos 1 y 2 a beneficiarios, cuyo consumo no sea nulo. (...)
6. Si después de aplicar lo establecido en el numeral 3 del presente artículo, aún se presentan excedentes, cada empresa de servicios públicos domiciliarios deberá trasladarlos, junto con los rendimientos a que haya lugar, a la siguiente facturación y sumarlos con los recaudos de aportes voluntarios para esa facturación.
7. Las empresas que no tengan dentro de su mercado usuarios que puedan recibir el beneficio, deberán girar al comercializador incumbente o a la empresa a las que corresponda el mercado relevante, que represente la zona territorial en la que está ubicado el usuario aportante, el valor de los aportes voluntarios recaudados descontando el Gravemente de los Movimientos Financieros (GMF), dentro de los 10 días calendario siguientes en el mes correspondiente a su recaudo.
8. En el caso en que la empresa comercializadora incumbente o mercado relevante tampoco tenga usuarios beneficiarios, el aporte voluntario recaudado se consignará a una subcuenta del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Retribuciones de Ingreso-FSSRI dispuesta para tales efectos. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las entidades de gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, y el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describen la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como “...el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)”

A su vez, el Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público describe la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, así: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.”

## CONCLUSIONES

1. FOME-MHCP invierte en instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter:

En la PCI que identifica el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME se reconocerá como una inversión de administración de liquidez, la adquisición de los instrumentos de deuda emitidos por la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.-Findeter, de conformidad con la norma de Inversiones de Administración de Liquidez del Marco Normativo para Entidades para Gobierno, registrando un débito en la subcuenta 122308-Bonos y títulos emitidos por las entidades públicas financieras de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

2. Reconocimiento de la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS:

Con la emisión de los Títulos de Solidaridad TDS, la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público registrará un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Por su parte, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Teniendo en cuenta que los recursos generados por la inversión obligatoria en Títulos de Solidaridad TDS por parte de los establecimientos de crédito serán incorporados presupuestalmente como una fuente de recursos adicional del Fondo de Mitigación de Emergencia-FOME y estos recursos son entregados en administrados al Tesoro Nacional, en la PCI que identifica el FOME se registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Entre tanto, el Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

### 3. Tratamiento contable de los Certificados de Inversión y Donación en Proyectos de Economía Creativa:

Tal y como se manifestó en los antecedentes del presente concepto, el tema objeto de la consulta será abordado en una nueva comunicación con una ampliación del contexto por parte del GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN).

### 4. Tratamiento contable del aporte voluntario “Comparto mi energía”:

Ni el recaudo que efectúen directamente los prestadores de los servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica y gas combustible por concepto de aportes voluntarios “Comparto mi Energía” de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, ni los excedentes que estos consignen a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía, constituyen ingresos propios de sus operaciones, toda vez que solo intermedian en el proceso para hacer efectivos los propósitos del artículo 4º del Decreto 517 de 2020, para brindar a los usuarios residentes beneficiarios del programa “Comparto mi Energía”.

Las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en las facturas de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, el valor del consumo del monto sugerido por concepto de aporte voluntario “Comparto mi Energía”, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El procedimiento contable que las entidades de servicios públicos domiciliarios deberán llevar a cabo para el registro de la prestación del servicio tanto de los usuarios residentes beneficiarios del programa "Comparto mi Energía" como de los usuarios de estratos 4, 5 y 6, y usuarios comerciales e industriales, corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

El factor adicional que pagan voluntariamente los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, se registrará en la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

En el momento de aplicar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional pagado voluntariamente por los usuarios de los estratos 4, 5 y 6 y sectores industrial y comercial, con la totalidad de los valores de la factura correspondientes a los consumos de energía eléctrica y gas combustible de los usuarios seleccionados para ser beneficiarios del aporte voluntario "Comparto mi Energía", se debitará la subcuenta 240723-Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso-servicios públicos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En caso de que se genere un superávit de recursos, después de la aplicación del aporte voluntario "Comparto mi Energía" antes mencionada, la empresa registrará el giro de los recursos a la subcuenta del Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingresos-FSSRI del Ministerio de Minas y Energía por el diferencial presentado mediante un débito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Ministerio de Minas y Energía registrará un debito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso -Servicios públicos, con el fin de que los mismos se dirijan a beneficiar el consumo de energía eléctrica y gas combustible.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000046081 DEL 24-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos recibidos por el Programa de Apoyo al Empleo Formal (PAEF)

Señores

Profesco Consultores y Auditores S.A.S.  
Manizales, Caldas

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500032152, del día 14 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Una Sociedad Comercial Anónima conformada entre entidades públicas, descentralizada indirecta, de segundo grado del orden Municipal, sujeta al Régimen de Empresas Industriales y Comerciales del Estado y por Ende aplica el Marco Normativo de la Resolución 414; recibió el aporte estatal de que Trata el Decreto Legislativo 639 de 2020 y la Resolución 1129 de 2020 con referencia al Programa de Apoyo Formal-PAEF.

Dado lo anterior, surgen los siguientes interrogantes:

1. Cómo debería realizarse la contabilización al momento del desembolso del dinero?
2. Este valor se considera un pasivo diferido o un ingreso?
3. En el caso de que sea considerado como un pasivo diferido, en qué momento se afectaría el ingreso?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Decreto Legislativo 639 del 08 de mayo del 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Por el cual se crea el Programa de apoyo al empleo formal -PAEF, en el marco del



Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Decreto 637 de 2020, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 1. Objeto. El presente Decreto Legislativo tiene por objeto crear el Programa de apoyo al empleo formal-PAEF, con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME, como un programa social del Estado que otorgará al beneficiario del mismo un aporte monetario mensual de naturaleza estatal, y hasta por tres veces, con el objeto de apoyar y proteger el empleo formal del país durante la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19.

Artículo 2. Beneficiarios del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. Podrán ser beneficiarios del PAEF las personas jurídicas que cumplan con los siguientes requisitos:

1. Hayan sido constituidas antes del 10 de enero de 2020;
2. Cuenten con un registro mercantil que haya sido renovado por lo menos en el año 2019. Esto requisito únicamente aplica para las personas jurídicas constituidas en los años 2018 y anteriores.
3. Demuestren la necesidad del aporte estatal al que se refiere el artículo 1 del presente Decreto Legislativo, certificando una disminución del veinte por ciento (20%) o más en sus ingresos.
4. No hayan recibido el aporte de que trata el presente Decreto Legislativo en tres ocasiones; y
5. No hayan estado obligadas, en los términos de los numerales 1, 2 Y 3 del artículo 8 del presente Decreto Legislativo, a restituir el aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF.

(...)

Parágrafo 4. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinará el método de cálculo de la disminución en ingresos de que trata el numeral tercero de este artículo.

Parágrafo 5. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, UGPP, dentro de las labores de fiscalización que adelante durante la vigencia 2021, podrá verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo para acceder al Programa. Para efectos de verificar el cumplimiento del requisito establecido en el numeral 3 de este artículo la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN deberá remitir a la UGPP la información que sea necesaria para realizar dicha validación.

Artículo 3. Cuantía del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. La cuantía del aporte estatal que recibirán los beneficiarios del Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF corresponderá al número de empleados multiplicado por hasta el cuarenta por ciento (40%) del valor del salario mínimo legal mensual vigente.

(...)

Artículo 4. Procedimiento de postulación para la obtención del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF. Las personas jurídicas que cumplan con los requisitos del artículo 2 del presente Decreto Legislativo deberán presentar, ante la entidad financiera en la que tengan un producto de depósito, los siguientes documentos:

1. Solicitud firmada por el representante legal de la empresa, en la cual se manifiesta la intención de ser beneficiario del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF.
2. Certificado de existencia y representación legal, en el cual conste el nombre y documento del representante legal que suscribe la comunicación del numeral primero de este artículo.
3. Certificación, firmada por el representante legal y el revisor fiscal, o por contador público en los casos en los que la empresa no esté obligada a tener revisor fiscal, en la que se certifique:
  - 3.1. El número de empleos formales que se mantendrán en el mes correspondiente a través del aporte estatal objeto de este programa.
  - 3.2. La disminución de ingresos, en los términos del numeral 3 del artículo 2 de este Decreto Legislativo.
  - 3.3. Que los recursos solicitados y efectivamente recibidos serán, única y exclusivamente, destinados al pago de los salarios de los empleos formales del beneficiario.

(...)

Parágrafo 2. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá el proceso y las condiciones a las que deberán sujetarse las entidades financieras involucradas, la UGPP y en general todos los actores que participen en este Programa. Esto incluye, entre otros, los periodos y plazos máximos para el cumplimiento de los requisitos y el pago de los aportes, en los términos del presente Decreto Legislativo. Así mismo, la Superintendencia Financiera de Colombia supervisará que las entidades financieras cumplan con lo establecido en el presente Decreto Legislativo y los actos administrativos que lo reglamenten. Para el efecto, podrá utilizar las facultades previstas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

(...)

Artículo 5. Temporalidad del Programa de apoyo al empleo formal -PAEF. El Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF estará vigente por los meses de mayo, junio y julio de 2020. Los beneficiarios sólo podrán solicitar, por una vez mensualmente, el aporte estatal del que trata este programa hasta por un máximo de tres veces.

(...)

Artículo 8. Obligación de restitución del aporte estatal del Programa de apoyo al empleo formal-PAEF. Sin perjuicio de la responsabilidad a que haya lugar, el aporte estatal de que trata este Decreto Legislativo deberá ser restituido al Estado por parte del beneficiario cuando:

1. El mismo no haya sido utilizado para el pago de los salarios de los trabajadores que corresponden al número de empleados, en los términos del párrafo 1 del artículo 3 de este Decreto Legislativo.
2. Habiendo recibido el aporte, se evidencie que al momento de la postulación, no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 2 de este Decreto Legislativo.
3. Se compruebe que existió falsedad en los documentos presentados para acreditar los requisitos establecidos para la asignación del aporte estatal del Programa de Apoyo al Empleo Formal-PAEF. Para estos efectos, bastará comunicación de la entidad originaria de dichos documentos contradiciendo el contenido de los mismos.
4. El beneficiario manifieste que el aporte recibido fue superior al efectivamente utilizado para el pago de salarios de sus trabajadores del respectivo mes. Únicamente en el caso propuesto en este numeral, la restitución del aporte corresponderá a la diferencia entre lo recibido y lo efectivamente desembolsado para el cumplimiento del objeto de este Decreto Legislativo. La entidad financiera, a través de la cual se realizó el reintegro de este aporte, deberá certificar la restitución de dichos recursos.

Parágrafo. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá, a través de resolución, el proceso de restitución del aporte estatal del Programa de Apoyo al Empleo Formal -PAEF. Para el efecto, el Gobierno nacional podrá suscribir convenios y modificar los vigentes con la red bancaria y otros operadores para garantizar dicha restitución.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y anexas al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Resolución 426 de 2019, establece en el Capítulo IV. Ingresos lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...) (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas, los ingresos por subvenciones corresponden a ingresos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Estos ingresos pueden estar o no condicionados y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

Ahora bien, con el cumplimiento de los requisitos del artículo 2 del Decreto Legislativo 639 de 2020, y la presentación de los documentos listados en el artículo 4 ante la entidad financiera correspondiente, las empresas adquirirían el derecho a recibir los recursos del PAEF, toda vez que esperaban recibir un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento.

En ese sentido, con la aprobación del traslado de los recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la empresa debió debitar la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y acreditar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, toda vez que en el artículo 8 del decreto antes referido se establecieron los eventos en los cuales se debía hacer la restitución del aporte estatal.

Con la recepción de los recursos, la empresa debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la Empresa debe registrar un ingreso y amortizar el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053851 DEL 11-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación de avances y anticipos entregados a cuentas por cobrar

Doctor  
ROLDÁN ADOLFO JARAMILLO FANDIÑO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037032, del 10 de agosto de 2020, en la cual solicita concepto sobre si los anticipos se pueden reclasificar a una cuenta por cobrar y hacerle deterioro.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La norma de Cuentas por cobrar del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## "2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento. (...)

## 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece la siguiente descripción de la cuenta de Avances y anticipos entregados:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2-El valor de las devoluciones de los anticipos.

3-El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4-El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.”

#### CONCLUSIONES

En términos generales bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los recursos entregados en calidad de anticipo no son objeto de estimación del deterioro, dado que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

No obstante, si la empresa tiene el derecho pleno a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias o incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000054711 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de las rentas derivadas de la explotación, administración y operación de juegos de suerte y azar y las sanciones impuestas en ejercicio de la facultad de fiscalización.

Doctora  
LUZ MARY CÁRDENAS HERRERA  
Gerente General  
Lotería de Bogotá  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500034112, del 27 de julio de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Lotería de Bogotá, Empresa e Industrial Comercial (Sic) del Distrito es la entidad con competencia para la operación del juego de Lotería Tradicional o de Billetes y la adjudicación de la operación del juego de apuestas permanentes en el Distrito Capital.

Conforme con lo establecido en la Ley 643 de 2001, y sus decretos reglamentarios, por la operación de juegos de suerte y azar aquel que se encuentre facultado por la ley o que opere el monopolio con autorización de la autoridad competente debe transferir una renta del monopolio o unos derechos de explotación con destino a los servicios de salud a cada una de las entidades encargadas de administrar estos recursos en los términos establecidos en el Decreto 780 de 2016 y unos gastos de administración a la entidad que otorga la respectiva autorización.

Conforme con lo anterior, estamos ante la existencia de renta del monopolio cuando la operación del juego se realiza de forma directa en los términos del artículo 6 de la ley 643 de 2001, como es el caso de la operación del juego de Lotería Tradicional o de Billetes que realiza la Lotería de Bogotá de manera directa, al respecto señala el artículo referido que:

(...)

Conforme con lo anterior, la Lotería de Bogotá por la operación directa del juego de lotería tradicional liquida, declara y paga mensualmente en concordancia con lo dispuesto en el artículo 2.6.4.2.21.7. del Decreto 780 de 2016 a título de renta del monopolio señalado en el literal a) del artículo 6 de la Ley 643 de 2001 el valor correspondiente al 12% de las ventas brutas de cada sorteo.

Para el efecto, realiza el reconocimiento contable de la obligación generada realizando un movimiento DEBITO en la cuenta a (Sic) la subcuenta 5618-Juegos de Suerte y Azar (subcuenta 561811-Renta del Monopolio de los Juegos de Suerte y Azar) y un movimiento CREDITO en la cuenta la cuenta (Sic) 2490-Otras cuentas por Pagar (Subcuenta 249062-Renta del Monopolio de los Juegos de Suerte y Azar de Azar); cuenta del pasivo que es debitada cuando liquida, declara y paga la respectiva declaración ante las entidades encargadas del recaudo de dichos recursos.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley 643 de 2001 fija también la posibilidad de que exista operación de los juegos de suerte y azar mediante terceros de la cual se deriva la obligación de los terceros operadores el de pagar derechos de explotación, al respecto señala el artículo 7 de la precitada ley que:

(...)

En consonancia con lo anterior, el artículo 22 de la misma ley señaló en su inciso segundo que la operación del juego de apuestas permanentes o chance solo puede ser operado por terceros por un término de cinco años, al respecto este artículo estableció que:

(...)

En cumplimiento de dicha disposición, la Lotería de Bogotá suscribió el Contrato de Concesión No. 068 de 2016 por medio del cual entregó en concesión la operación del juego de apuestas permanentes a la empresa Grupo Empresarial en Línea S.A., fijando en su cláusula segunda la obligación para la empresa concesionaria de girar a la salud unos derechos de explotación mínimos y unos gastos de administración por cada uno de los cinco (5) años contratados tal y como se ilustra en el siguiente cuadro:

(...)

Frente al giro de los derechos de explotación, señaló el artículo 16 de la Ley 1393 de 2010 que los recursos generados por concepto de derechos de explotación deben ser girados directamente por el operador del juego a los respectivos fondos, fondos que fueron definidos por el Artículo 2.6.4.2.2.1.11. del Decreto 780 de 2016.2

(...)

En este caso, teniendo de presente que los recursos correspondientes a los derechos de explotación del juego de apuestas permanentes deben ser transferidos a las entidades definidas en las normas antes mencionadas, la Lotería de Bogotá no realiza un reconocimiento contable de dichas obligaciones.

Ahora bien, adicional a los derechos de explotación la empresa concesionaria del juego de apuestas permanentes debe liquidar, declarar y pagar mensualmente el valor correspondiente al 1% de los derechos de explotación a título de gastos de administración, conforme a lo señalado en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley 643 que estableció:

(...)

Frente a estos, por tratarse de ingreso para la Lotería, se reconocen contablemente los valores generados mensualmente por la operación realizando un movimiento DEBITO a la cuenta 1324-Subvenciones por Cobrar (subcuenta 132495-Otras Subvenciones) y un movimiento CREDITO a la cuenta 4110-Ingresos no Tributarios (subcuenta 411045-Cuotas de Sostenimiento).

Por otra parte, en el evento de identificarse presuntos incumplimientos por parte del operador del juego de apuestas permanentes o cualquier otro operador autorizado, la Lotería por ser la entidad administradora del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar en el distrito capital en los términos establecidos en la Ley 643 de 2001, podrá imponer las sanciones de que trata el artículo 44 de la misma ley relativo a las sanciones por la evasión de los derechos de explotación, sin perjuicio de que en aquellos casos en los que medie contrato en aplicación de lo señalado en el artículo 17 de la Ley 1150 la Lotería respetando y dando cumplimiento del debido proceso y de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 86 de la Ley 1474 imponga las sanciones derivadas del incumplimiento contractual.

Conforme a lo expuesto, amablemente solicitamos se conceptúe frente a las siguientes interrogantes que actualmente tiene la lotería relacionados con los casos en concreto, que se exponen a continuación:

1. Si el reconocimiento contable que hace actualmente la Lotería de Bogotá respecto de las rentas del monopolio generadas por la operación directa y del reconocimiento de los gastos de Administración liquidados, declarados y pagados por el concesionario se ajusta al procedimiento definido por la Contaduría General de Nación.

2. ¿La Lotería debe reconocer en su contabilidad los derechos de explotación generados por la operación del juego de apuestas permanentes la cual es realizada a través de un tercero? De ser afirmativa la respuesta, ¿Cuál es el procedimiento contable que debe seguir la Lotería para reconocer dichos valores? ¿Qué cuentas contables deben ser afectadas?

3. En el caso de aplicación de sanciones, ¿Qué procedimiento debe seguir la lotería para efectos del reconocimiento contable de una sanción? ¿Qué partidas contables se afectarán para el reconocimiento de sanción aplicada y para el reconocimiento del pago respectivo?”

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Ley 643 de 2001 Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, establece:

“ARTICULO 6o. OPERACION DIRECTA. La operación directa es aquella que realizan los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, y sociedades de capital público establecidas en la presente ley para tal fin. En este caso, la renta del monopolio está constituida por:

a) Un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, que deberán ser consignados en cuenta especial definida para tal fin, mientras se da la transferencia al sector de salud correspondiente en los términos definidos por esta ley;

b) Los excedentes obtenidos en ejercicio de la operación de diferentes juegos, que no podrán ser inferiores a las establecidas como criterio mínimo de eficiencia en el marco de la presente ley. De no lograrse los resultados financieros mínimos, se deberá dar aplicación al séptimo inciso del artículo 336 de la Carta Política;

c) Para el caso de las loterías la renta será del doce por ciento (12%) de los ingresos brutos de cada juego, sin perjuicio de los excedentes contemplados en el literal anterior.

ARTICULO 7o. OPERACION MEDIANTE TERCEROS. La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del

monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso.

La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador.

El término establecido en los contratos de concesión para la operación de juegos de suerte y azar no podrá ser inferior de tres (3) años ni exceder de cinco (5) años.

La concesión de juegos de suerte y azar se contratará siguiendo las normas generales de la contratación pública, con independencia de la naturaleza jurídica del órgano contratante.

ARTICULO 8o. DERECHOS DE EXPLOTACION. En aquellos casos en que los juegos de suerte y azar se operen por medio de terceros, mediante contrato de concesión o por autorización, la dependencia o entidad autorizada para la administración del respectivo juego del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, percibirá a título de derechos de explotación, un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, salvo las excepciones que consagre la presente ley.

Los derechos de explotación anticipados o causados por operación de terceros deberán ser consignados en cuenta especial para tal fin y ser girados directamente a los servicios de salud o a la entidad que haga sus veces, al Fondo del Pasivo Pensional del Sector Salud correspondiente, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo.

ARTICULO 9o. RECONOCIMIENTO Y FIJACION DE LOS GASTOS DE ADMINISTRACION. En el caso de la modalidad de operación directa, los gastos máximos permisibles de administración y operación serán los que se establezcan en el reglamento; estos se reconocerán a las entidades administradoras del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar por cada modalidad de juego que se explote directamente. Para tal efecto se observarán los criterios de eficiencia establecidos en la presente ley.

Sin perjuicio de los derechos de explotación, cuando el juego se opere a través de terceros, estos reconocerán a la entidad administradora del monopolio como gastos de administración un porcentaje no superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Ley 1474 de 2011 por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, establece en su artículo 86 lo siguiente:

“ARTÍCULO 86. IMPOSICIÓN DE MULTAS, SANCIONES Y DECLARATORIAS DE INCUMPLIMIENTO. Las entidades sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública podrán declarar el incumplimiento, cuantificando los perjuicios del mismo, imponer las multas y sanciones pactadas en el contrato, y hacer efectiva la cláusula penal. Para tal efecto observarán el siguiente procedimiento (...)”

En lo relacionado con la regulación contable, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece el principio de asociación, y establece que “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Así mismo, en lo relacionado con el reconocimiento de ingresos, gastos y costos, el Marco Conceptual establece:

#### “6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien

por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

(...)

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio." (Subrayado fuera de texto)"

Ahora bien, dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, la Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo, establece:

##### "1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

##### 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer

necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

### 1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa por parte de terceros los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción (...)" (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Lotería de Bogotá elevó consulta a la CGN mediante oficio radicado No 20205500005532 del 6 de febrero de 2020, solicitando pronunciamiento frente al registro contable por los derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca. Como respuesta a dicho Oficio, la CGGN emitió el concepto radicado No 20202000004491 del 20 de febrero de 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:



“De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en razón a que es al concesionario a quien le corresponde pagar el por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, estos recursos no cumplen con los criterios para el reconocimiento como ingresos, gastos o costos por parte de la Lotería y por tanto no debe registrarlos en su contabilidad, toda vez que el sujeto pasivo es el Grupo Empresarial en Línea S. A. y los beneficiarios son los fondos territoriales de salud.

Bajo este contexto, si la Lotería considera que debe efectuar algún tipo de control sobre el pago de estas obligaciones por parte del concesionario, puede a su discreción efectuar los registros en cuentas de orden, o hacer las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros, con la información disponible” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con la Ley 643 de 2001, el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar se puede operar directamente, o a través de terceros. En el primer caso, la operación directa es aquella que realizan los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, y sociedades de capital público establecidas en la presente ley para tal fin.

Para el caso de la operación a través de terceros, es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio. Adicionalmente, cuando la operación es realizada a través de terceros, estos reconocerán a la entidad administradora del monopolio como gastos de administración un porcentaje no superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación.

Por otra parte, en virtud de lo establecido en la Ley 1474 de 2011, las entidades sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública podrán declarar el incumplimiento, cuantificando los perjuicios del mismo, imponer las multas y sanciones pactadas en el contrato, y hacer efectiva la cláusula penal, para lo cual deberán observar lo establecido en dicha norma.

Así las cosas, bajo este contexto, se identifican los siguientes escenarios sobre los cuales se desarrolla el respectivo procedimiento contable:

1. Operación directa por parte de la empresa, del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

En este escenario, la Lotería de Bogotá reconocerá el ingreso correspondiente por la operación de juegos de suerte y azar, por lo que debitará la subcuenta 131703-Juegos de suerte y azar de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

Así mismo, la empresa asume directamente las obligaciones derivadas de rentas de monopolio de juegos de suerte y azar destinadas al sector salud, la cual está determinada como el 12% de los ingresos brutos de cada juego que opere directamente.

El registro de esta obligación se realizará debitando la subcuenta 561811-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y acreditando la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el traslado de los recursos a las entidades de salud correspondientes, la Empresa debitará la subcuenta 249062-Renta del monopolio de los juegos de suerte y azar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Operación a través de terceros del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar.

Para este caso, en lo relacionado con el 12% destinado al sector salud por concepto de rentas de monopolio de juegos de suerte y azar, asociados al Contrato de Concesión No. 068 de 2016, la empresa aplicará lo establecido en el concepto No 20202000004491 del 20 de febrero de 2020 emitido por la CGN y en el cual se pronunció sobre este tema.

Ahora bien, respecto al 1% de los derechos de explotación a título de gastos de administración, conforme a lo señalado en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley 643, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Cuando los recursos se desembolsen en las cuentas de la Lotería, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, en relación con las sanciones por incumplimientos que la Lotería imponga en virtud de lo establecido en el artículo 86 de la Ley 1474, cuando el acto administrativo

en el que se realiza la liquidación de la sanción quede en firme, se debitará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, si el tercero al que se le impuso la sanción acude a la jurisdicción para alegar el contenido del acto administrativo, la Lotería mantendrá reconocida la cuenta por cobrar hasta que el juez se pronuncie al respecto. Si el acto administrativo se mantiene incólume, la Lotería continuará reconociendo la cuenta por cobrar en los términos establecidos por la Norma.

Si se declara la nulidad del acto administrativo, la Lotería procederá a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar toda vez que ya no se espera ningún beneficio económico de esta, para lo cual debitará la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuando la nulidad es declarada en el mismo periodo contable en el que se reconoció la sanción.

Si la nulidad es declarada en un periodo contable posterior al reconocimiento de la sanción, la entidad debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131104-Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100051651 DEL 06-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar por hurto de mercancía vendida.

Doctor  
ANDRÉS ORLANDO GUTIÉRREZ MORA  
Profesional Especializado  
Subgerencia Financiera  
Empresa de Licores de Cundinamarca  
Cota. Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010043122, el día 14 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Durante la vigencia actual se realizó facturación de nuestros productos a dos empresas y se realizó la respectiva entrega de la mercancía.

Posterior a ello se identifica por parte del área (sic) de tesorería (sic) que los pagos no fueron efectuados por cheques devueltos por lo que se mantiene una cartera pendiente de cobrar.

Al realizar la gestión de cobro se evidencia que los documentos aportados corresponden a dos empresas, pero que quienes los aportaron no eran representantes ni estaban autorizados para actuar a nombre de dichas empresas.

Por lo anterior se identifica un posible fraude el cual fue informado a la Aseguradora quien realizó la investigación y declaró el siniestro y realizó la indemnización por el valor de la mercancía a precio de costo.

1. ¿Cual (sic) debe ser el registro contable para dar de baja dicha cartera?
2. ¿Cuál (sic) es registro contable para el reconocimiento del valor de la indemnización pagado por la entidad aseguradora?

3. ¿Qué (sic) sucede con el registro contable que se realizó para la salida de mercancía y reconocimiento del costo de Ventas?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA  
(...)”

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“Capítulo I. Activos

2. Cuentas por Cobrar

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

**“4808-INGRESOS DIVERSOS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

**“5890-GASTOS DIVERSOS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contenido en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se deben reconocer como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes de efectivo u otro instrumento. En este sentido, cuando se presenta el hurto de los recursos, mediante uno de sus medios de cobranza, y por lo tanto la empresa pierde el control de tales recursos, se debe proceder a retirarlos del estado de situación financiera de la empresa

mediante un débito en la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta respectiva donde efectuó la aplicación del recaudo por la venta de la mercancía.

Ahora bien, cuando la Aseguradora reconozca la indemnización de la mercancía hurtada, la empresa deberá realizar el respectivo reconocimiento contable, debitando la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Posteriormente, con el ingreso de los dineros, la empresa registrará un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, el registro contable de la salida de mercancía en el costo de ventas, deberá seguirse manteniendo reconocido en el estado de resultados, toda vez que corresponde a costos asociados con la producción de bienes que formaron parte de una venta de bienes, los cuales tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

El anterior procedimiento tiene efectos meramente contables y no se contrapone a las investigaciones de orden fiscal, disciplinario o de otro orden, según la regulación que sea aplicable al evento ocurrido.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100068211 DEL 22-12-2020</b>

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de aportes realizados por entidades en terceros en virtud de los contratos de Gestión Integral de Proyectos.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044062, el día 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicitó reconsideración de los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019 sobre el reconocimiento de aportes recibidos por los clientes para la ejecución de proyectos de la línea de Gerencia integral de Proyectos.

La anterior solicitud se realiza por la entidad con base en los argumentos que se resumen a continuación:

En consideración de ENTerritorio, la CGN ha enfocado las respuestas emitidas con base en referencias aisladas de ingresos sobre algunos párrafos de la NIIF 15, sin considerar que dicho estándar respecto del anterior (NIC 18 aplicable hasta 2017) no cambió la definición de ingresos, de tal forma que las partidas que se consideraban ingresos a la luz de la NIC 18 siguen siendo ingresos a la luz de la NIIF 15.

Con base en la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera, ENTerritorio manifiesta que en ningún caso los aportes recibidos por los clientes para la ejecución de un proyecto derivado de la línea de gerencia de proyectos, dará como resultado un incremento en el patrimonio de la entidad, por varias razones, entre las cuales se resalta:



- i) Contractualmente se establece en el convenio la destinación específica del recurso pagado, por lo tanto, en ninguna circunstancia la entidad puede disponer de estos recursos para algo diferente a la ejecución del convenio,
- ii) El costo que asume el cliente, referente a los servicios prestados por la Entidad está pactado en las condiciones del contrato, en consecuencia, dicho costo representa la contraprestación de ENTerritorio que en ningún caso puede ser mayor a lo acordado, esta contraprestación es fija y se refiere a la cuota de gerencia que corresponde al ingreso de ENTerritorio,
- iii) Si ENTerritorio optimiza los costos de ejecución no incrementa su utilidad en el negocio, dado que traslada ese beneficio al cliente, y
- iv) En el evento que al finalizar el proyecto existan saldos no ejecutados, ENTerritorio está obligado a devolverlos al cliente en virtud de lo acordado contractualmente.

Dado lo anterior, ENTerritorio considera que las obligaciones derivadas de los acuerdos contractuales conllevan a que la empresa deba hacer un reconocimiento en el pasivo.

Por otra parte, desde la perspectiva del rol que juega ENTerritorio en los contratos de gerencia de proyectos, considera que su papel no es el de un principal, en los términos establecidos en la NIIF 15 dado que, tal y como se establece en el párrafo FC385S, el control es el factor determinante al evaluar si una entidad es un principal o un agente. Así mismo, el párrafo 33 de la NIIF 15 señala que “El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otra entidad dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios (...)”

ENTerritorio manifiesta que si el control se analiza en el contexto de un contrato interadministrativo de gerencia de proyectos en el que se contrata a la empresa para la construcción de un activo, la conclusión es que los activos construidos con los aportes recibidos del cliente no pueden ser usados para prestar bienes y servicios, ni para mejorar el valor de otros activos, ni para liquidar pasivos o reducir gastos, ni para venderlos o intercambiarlos, ni pignorarlos en garantía y mucho menos para conservarlo, de tal forma que ENTerritorio no tiene el control contable del activo, lo cual es una condición necesaria para su reconocimiento como tal en los estados financieros.

Por otra parte, la empresa considera que, en lo relacionado con los inventarios, puesto que la NIC 2 se refiere a los inventarios como activos destinados para la venta o en forma de materiales y suministros para el consumo, determinar si el contrato de gerencia de

proyectos celebrado con la finalidad de construir un bien incorpora una venta, es fundamental para su clasificación como inventarios.

Con base en el artículo 1849 del Código Civil, ENTerritorio señala que la compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Por otra parte, el artículo 905 del Código de Comercio define la compraventa como un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio.

Según la empresa, en los convenios de la línea de gerencia de proyectos el aporte es el insumo con el cual ENTerritorio ejecuta el proyecto que le fue encomendado, en otras palabras, sin aporte no hay proyecto ni ejecución y, por ende, el aporte no constituye una cuenta por cobrar enmarcada como activo financiero sometido a riesgo crediticio. Distinto ocurre con la cuota de gerencia que representa la contraprestación cobrada por el servicio prestado la cual se si está sujeta a riesgo de crédito y se reconoce como ingreso y cuenta por cobrar en cumplimiento con las obligaciones de desempeño del contrato.

Frente a los rendimientos financieros, la empresa señala que la titularidad de estos no son una condición para considerar y concluir si se actúa como agente o principal, por cuanto dichos rendimientos corresponden a ENTerritorio por el pago que recibe de conformidad con lo acordado en el contrato dada la posición que se asume, de ejecutar el proyecto por cuenta y riesgo.

Adicionalmente, basados en los conceptos emitidos por la CGN con anterioridad a la entrada en vigor de la NIIF 15, en los que se establecía que tales aportes se debían reconocer como recursos recibidos en administración, la empresa solicita mantener la posición de dichos conceptos por cuanto la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC18.

Teniendo en cuenta las fechas en que los conceptos fueron emitidos, ¿Por qué cambia en menos de tres meses la posición de la contaduría respecto del manejo contable del mismo negocio jurídico, si la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC 18?

Adicionalmente, ¿ENTerritorio ha venido reconociendo los aportes de la línea gerencia de proyectos de manera errónea desde el inicio de este negocio jurídico? Antes como ahora, la Contaduría ha sido la entidad reguladora y siempre la empresa ha acogido su doctrina contable, entonces ¿Cuál es el procedimiento para el cambio de doctrina? ¿Qué pasa con la contabilidad que está en ejecución?

Por lo expuesto anteriormente, la solicitud de la empresa es la siguiente:

“1. Nuevamente se solicita que se reconsidere la posición frente al reconocimiento de ingresos a la interpretación de la aplicación de la NIIF 15 en los contratos de Gerencia de Proyectos.

2. Solicitamos se realice una mesa de trabajo a la cual seamos convocados a fin de absolver las inquietudes, y exponer nuestra posición, por cuanto conocemos las dificultades que se presentan dada la especificidad de este tipo del Contrato de Gerencia de Proyectos.

3. En caso de ratificar la posición de la CGN y considerando que para ENTerritorio el cumplimiento de esta directriz modificaría toda la estructura operacional, financiera y tecnológica de la entidad, se permita adoptar la medida para los nuevos contratos que se suscriban o se conceda un periodo de transición razonable que permita dar la aplicación indicada.

4. En caso de ratificar la posición, es importante conocer ¿bajo qué sustento normativo (NIC2) ENTerritorio puede aplicar el concepto 20182300044211 emitido por la CGN al Departamento de la Prosperidad Social respecto del reconocimiento de inventarios?”

Con base en lo anterior, la mesa de trabajo realizada con la empresa el día 10 de febrero de 2020, así como los análisis realizados en la reunión del Comité Técnico de Doctrina Contable de la CGN en las sesiones del 19 de noviembre y del 15 de diciembre del 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, (hoy ENTerritorio) suscribió el Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 con el Departamento Nacional de Planeación.

En la cláusula segunda de dicho contrato, se establecen como obligaciones de FONADE (hoy ENTerritorio), entre otras, las siguientes:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente contrato FONADE, se obliga a:

1. Ejecutar la Gerencia del Contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad.

(...)

4. Garantizar que las actividades desarrolladas en el marco del presente contrato cumplan con las condiciones de calidad técnica, económica razonable y de seguridad jurídica.

(...)

10. Gestionar el apoyo operativo, administrativo y logístico para la contratación de los operadores que se requieran para el desarrollo del objeto del presente contrato, y ejercer la supervisión de los mismos.

(...)

14. Adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, de conformidad con los procedimientos de selección contractual

(...)

18. Aprobar las pólizas pactadas en los contratos derivados.

19. Exigir y aprobar las modificaciones de las garantías únicas en los eventos en que se efectúen adiciones, prorrogas, suspensiones, etc. a los contratos respectivos.

(...)

25. Designar el supervisor del presente contrato,

(...)

28. Adelantar las gestiones pertinentes y entregar al DNP los productos incluidos en la sección 5.2 de la propuesta y en los términos definidos en la misma.

29. Realizar seguimiento y control a los productos de los contratistas, a través de visitas y otros mecanismos definidos en su manual de contratación y en el manual-operativo que se defina para el presente contrato.

30. Presentar al DNP informes de gestión por mes vencido sobre el avance de ejecución del contrato. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, y ejecución presupuestal el cual será elaborado de acuerdo con el modelo de informe diseñado por FONADE para tal fin, y serán entregados dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días calendados a partir del vencimiento del contrato.

(...)

34. Suscribir las actas de recibo de productos objeto del contrato dentro de los cinco (5) días siguientes a la entrega, por parte del contratista.

(...)

35. Adelantar todos los trámites necesarios para entregar los productos del contrato al DNP.

(...)

46. FONADE constituirá la provisión contingente que corresponda, en virtud de la ejecución del convenio, de acuerdo con el modelo de factor de riesgo inherente al mismo” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula sexta de dicho contrato establece el valor del contrato y define:

“SEXTA.- VALOR TOTAL DEL CONTRATO: El valor del presente Contrato es hasta por la suma de SETENTA Y TRES MIL QUINIENTOS DIECIOCHO MILLONES DE PESOS MICTE (\$73.518.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos e impuestos de ley a que haya lugar, los cuales se encuentran amparados con los certificados de disponibilidad presupuestal Nos. 18215 del 07 de septiembre de 2015 y 18715, 18815,18915 del 09 de Septiembre de 2015 expedidos por el Coordinador del Grupo de Presupuesto del DNP y el certificado de disponibilidad No. 3490 del 22 de Septiembre de 2015 expedido por el responsable del Control de Presupuesto de FONADE” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 037 de 2017, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

En ese sentido, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, hace referencia a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Dicha Norma señala:

“Alcance

(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen al mismo patrón de transferencia al cliente (véase párrafo 23)

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos Impuestos sobre las ventas). La contraprestación

que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

a) Contraprestación variable (Véanse los párrafos 50 a 55 y 59)

(...)

e) contraprestación por pagos a realiza al cliente (véanse los párrafos 70 a 72)

#### Contraprestación variable

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

(...)

#### Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el pasivo del contrato se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

#### Costos del contrato

(...)

### Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos (...)” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en el Apéndice B de la NIIF 15 del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, se establecen los criterios a seguir para efectos de determinar las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, sobre lo cual se establece:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente).

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:



(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente."

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente

b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [Véase párrafo 29 (a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (Que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es

un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [ y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

b) La entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (Por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes” (Subrayados fuera del texto).

En relación al tema, la CGN emitió los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019; en este último se concluye:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se reitera lo señalado en el concepto N° 20182000034161 de 2018, en relación con los recursos recibidos por el Fonade en el marco de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, tomando en cuenta que la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, por el contrario, el Fonade recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por el Fonade, tal como lo ha manifestado en las reuniones sostenidas; por otro lado, es esta entidad quien se beneficia de los rendimientos generados con los recursos durante el tiempo de ejecución del proyecto o del contrato, lo anterior, con independencia de las cláusulas contractuales en las que en ocasiones el Fonade cede dichos rendimientos a las entidades contratistas o al mismo proyecto.

Por consiguiente, el Fonade como entidad principal deberá reconocer ingresos por el importe bruto de la contra prestación, tal como lo señala la NIIF 15 en los casos en los que se actúa bajo esta figura, lo cual va en concordancia con lo dispuesto en el Concepto citado anteriormente, dirigido al Fonade.

Por otro lado, es preciso aclarar que de acuerdo con la NIIF 15, una entidad agente se encarga únicamente de organizar el suministro de bienes y servicios para otra entidad, es decir que no adquiere mayores responsabilidades con respecto a los recursos recibidos y el cumplimiento del contrato, actuando como un intermediario, y este no es el caso de Fonade en el contrato de Gerencia Integral de Proyectos” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la NIIF 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente.

En ese sentido, la Norma define que un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación, de tal forma que una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso.

En relación con lo anterior, la cláusula segunda del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 suscrito entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (hoy ENTerritorio) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece que la empresa asume exclusivamente los riesgos y responsabilidades de la gerencia del contrato, de tal forma que el DNP actúa como cliente, dejando así el contrato dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada a la regulación contable pública.

Aunado a lo anterior, el contrato evidencia dentro de sus cláusulas elementos que permiten identificar aspectos definidos dentro de la NIIF 15 incorporada al RCP, como la existencia de obligaciones de desempeño, la determinación de un precio de transacción, los costos del contrato, y la participación de terceros para el cumplimiento de los objetivos del contrato.

Es así como en lo relacionado con las obligaciones de desempeño definidas en el párrafo 22 de la Norma, entendidas como los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente, se puede ver que en el contrato se establecen los productos, los plazos y los términos que ENTerritorio debe observar para cumplir con sus obligaciones contractuales.

En cuanto a la determinación del precio de la transacción, la NIIF 15 incorporada al RCP establece que es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente y establece que dicha contraprestación puede estar compuesta por importes fijos, importes variables o ambos. Frente a los importes variables, la Norma señala que estas variaciones pueden darse debido a múltiples razones, entre ellas, los reembolsos, y también que estos importes pueden estar sujetos a que ocurra o no un suceso futuro.

En línea con lo anterior, la Norma señala que en el caso de que la entidad espere reembolsar toda o una parte de la contraprestación recibida, en ese caso será reconocida como un pasivo y se medirá al importe de la contraprestación a la cual la empresa no espera tener derecho.

Así las cosas, los reembolsos pactados en el contrato de gestión de proyectos, no son un elemento que permita descartar el reconocimiento de ingresos desde la perspectiva de la NIIF 15 incorporada al RCP, no obstante, dichos reembolsos sí deberán ser objeto del reconocimiento de un pasivo, en el momento que la entidad tenga identificado el valor que espera reembolsar.

Para el caso de los costos del contrato, la NIIF 15 incorporada al RCP señala que si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para

cumplir un contrato solo siempre que dichos costos: i) se relacionen directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica; ii) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y iii) se espera recuperar los costos.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el valor del contrato se asocia directamente al cumplimiento de los objetivos establecidos y, por ende, al cumplimiento de las obligaciones de desempeño en las que se construye un bien o se presta un servicio, la empresa reconocerá como activo todos aquellos elementos que no estén dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios, o de alguna otra norma, de conformidad con lo establecido en el párrafo 95 de la NIIF 15 incorporada al RCP.

Ahora bien, el párrafo B34 del Apéndice B de la NIIF 15 establece que cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma, es decir, la entidad actúa como principal, o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero, es decir, la entidad actúa como un agente.

Para ello, en el párrafo B35A señala que cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de los elementos allí señalados, dentro de los cuales se destaca "(...) b) el derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad, (...) c) el bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente (...)".

Con base en lo acordado en la cláusula segunda del contrato, se puede observar que dentro de las obligaciones de ENTerritorio, se pacta que sea esta empresa la encargada de adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, y así mismo es ENTerritorio la encargada de coordinar, controlar, gestionar y hacer seguimiento a los bienes y servicios proporcionados por los contratistas, dando así la capacidad de dirigirlos con el propósito de entregar el bien o servicio final acordado en el contrato, tomando así el rol de principal.

En línea con lo anterior, el párrafo B37 del Apéndice B de la NIIF 15 incorporada al RCP señala que uno de los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente y es por ello un principal incluyen, pero no se limitan, al hecho de que la entidad sea la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado lo cual incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio

especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

Teniendo en cuenta que ENTerritorio ejecuta el contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad, y las obligaciones pactadas en la cláusula segunda del contrato, ENTerritorio es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluyendo la aceptación de bienes o servicios proporcionados por los terceros contratados para el alcance del objeto del contrato, ratificando así su rol de principal.

En virtud de lo expuesto a lo largo de las conclusiones, y tomando en cuenta que no hay elementos adicionales a los presentados inicialmente, la CGN reitera y ratifica lo establecido en los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019.

Es importante señalar, que corresponderá a la entidad realizar los análisis necesarios a todos los demás tipos de contratos suscritos bajo la figura de gestión integral de proyectos, con el propósito de que se de la correcta aplicación de los establecido en la Regulación Contable Pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100071771 DEL 29-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Saneamiento contable de cuentas por cobrar sobre entidades de salud liquidadas

Señora  
EVELYN YANETH RODRÍGUEZ MORALES  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053162, el día 3 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita la interpretación, aplicación y aclaración del tratamiento contable de las cuentas por cobrar a entidades ya liquidada, frente a las siguientes inquietudes:

“1. ¿Cuáles son los efectos jurídicos y contables del saneamiento contable sobre entidades de salud que ya están liquidadas, y no se realizó el debido proceso de presentación de la reclamación en los tiempos dispuestos de las entidades liquidadas, o si se presentó la reclamación, no se hizo la gestión jurídica para la recuperación de estos recursos de cuentas por cobrar?

2. ¿Qué normatividad vigente hay para el saneamiento contable?

3. ¿Cuál es la dinámica contable para el saneamiento contable de cartera y deterioro?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

### “4.1. Características fundamentales

#### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

#### 4.1.2. Representación fiel

La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos



Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa

de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

#### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

##### 4.1.1. Relevancia

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

##### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

73. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la empresa estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se puede realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

#### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

#### “3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con los Marcos Normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de cometido estatal, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, cuyo reconocimiento en los estados financieros se efectúa por el valor de la transacción y que, con posterioridad, se mantienen por este valor menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Para el cálculo del deterioro del valor de cuentas por cobrar, una empresa o entidad puede optar por la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o colectiva.

Cuando establezca que la estimación del deterioro de cuentas por cobrar se efectúa de manera individual, se verificará, por lo menos al final del periodo contable, la existencia de indicios de deterioro originados en el incumplimiento de pagos a cargo del deudor o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, que en caso de presentarse, el deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados, utilizando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

Si, por el contrario, se establece que la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, se estimará el deterioro de estas cuentas a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición, siempre y cuando estas cuentas compartan características similares que pueden influir en su riesgo crediticio. Como la matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad, donde se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción.

El reconocimiento del exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados o el valor resultante del producto

de los porcentajes por incumplimiento y el valor de la transacción, se efectúa mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por otra parte, las entidades o empresas dejan de reconocer las cuentas por cobrar, total o parcialmente, cuando se paguen, expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran, disminuyendo el valor en libros de las cuentas por cobrar mediante un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR; cualquier valor previamente reconocido por deterioro del valor de los activos, con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR); el valor recibido con un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO; y la diferencia que entre estos surja se reconoce como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS

Ahora bien, teniendo en cuenta que las características fundamentales de relevancia y representación fiel señalan que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios y es útil si representa fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza cuando la descripción de un fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, para el caso particular, en el cual se presentan cuentas por cobrar a entidades ya liquidadas, es responsabilidad de la administración dar cumplimiento a las características fundamentales, para lo cual, de forma permanente se debe realizar el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de realizar no solo los cobros correspondientes de las cuentas por cobrar, sino también identificar las razones por las cuales expira el derecho o una empresa o entidad deciden renunciar a los riesgos y beneficios asociados a la propiedad de la cuenta por cobrar. Así mismo, es menester manifestar, que el hecho de que una cuenta por cobrar no cumpla con los requerimientos para su reconocimiento en los estados financieros, no significa que las actividades de cobro administrativas o jurídicas cesen.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representar serios problemas de confiabilidad en la información contable.

Por otra parte, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, este Despacho se abstiene de pronunciarse frente a su inquietud de los efectos jurídicos del saneamiento contable sobre cuentas por cobrar a entidades de salud que ya se encuentran liquidadas y sobre las cuales no se efectuó el debido proceso de reclamación.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202000020821 del 21-05-2020  
20202000024841 del 23-06-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000053551 del 09-09-2020  
20202000054901 del 22-09-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*



**2.5 INVENTARIOS****CONCEPTO No. 20202000026211 DEL 26-06-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de inventario recibido como donación por parte de un tercero, que tienen una prohibición señalada en la etiqueta del producto

Doctora  
 VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
 Revisor Fiscal  
 Hospital Regional del Magdalena Medio E.S.E.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027542, el día 11 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“Por COVID-19, la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio, recibió una donación de botellas de alcohol, de la Fábrica de Licores de Antioqueño, estas traen una etiqueta que dice “Prohibida su venta”, en el inventario estos serán contabilizados a un valor cero, ¿o deben llevar con valor comercial?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios y Subvenciones, indican:

**“9. INVENTARIOS****9.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

### 9.2.1. Costo de adquisición

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

## 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

(...)

### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

(...)”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan que se reconocerán como inventarios los activos adquiridos que, entre otras cosas, se tengan con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación, transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Para el caso del Hospital, el alcohol recibido como una donación se considera inventario teniendo en cuenta que será consumido en la prestación de sus servicios.

Para medir inicialmente estos activos se debe tener en cuenta el costo de adquisición; sin embargo, al no existir un cargo o una contraprestación simbólica, como lo es en este caso, el Hospital debe medir el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

Al respecto, en primer lugar, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y se reconocen cuando es posible asignarles un valor, de lo contrario únicamente son objeto de revelación.

Cuando es posible asignarle un valor al recurso entregado por el tercero, para el caso en particular al tratarse de una subvención no monetaria, la medición se realiza al valor razonable del activo recibido o, en ausencia de este, al costo de reposición. Si no es posible obtener alguna de las mediciones señaladas, se utiliza el valor en libros de la entidad que cede el recurso. Lo anterior independientemente de la prohibición señalada en la etiqueta del producto, toda vez que el objetivo de esta es restringir el uso en cabeza del Hospital.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000027301 DEL 01-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de las decisiones de algunos miembros de la Junta Directiva y de algunos proveedores de no exigir el pago o definir un pago parcial de los honorarios y los servicios prestados teniendo en cuenta la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19

Doctor  
FERNANDO RODRÍGUEZ BLANCO  
Gerente B  
PricewaterhouseCoopers AG Ltda.  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027132, el día 10 de junio de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable y presupuestal aplicable a los siguientes hechos económicos considerando las implicaciones tributarias a que haya lugar, teniendo en cuenta la situación económica de la SATENA S.A. derivada de la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19:

“Algunos de los miembros de la Junta Directiva de SATENA S.A., expresaron la voluntad de no cobrar o cobrar parcialmente, por algunos meses, los honorarios correspondientes a las participaciones en las reuniones de Junta (...).

Así mismo, algunos proveedores han expresado la intención de no cobrar o cobrar un menor valor por algunos servicios de manera temporal, no obstante, se hayan expedido las facturas correspondientes por el valor total de los servicios.

De acuerdo con lo anterior, nuestro criterio con respecto al tratamiento presupuestal, contable y tributario que se debe dar a las facturas o cuentas de cobro, es el siguiente:

1-Causar las facturas o cuentas de cobro por los valores totales, con afectación presupuestal y contable en las cuentas del gasto o costo y causar los impuestos, así como las retenciones en la fuente correspondientes.

2-Reconocer el ingreso presupuestal y contable, sobre los valores que no serán objeto de cobro por parte de los miembros de Junta Directiva o proveedores.

Lo anterior, atendiendo al numeral 5 -Principios de contabilidad pública, del marco conceptual, en lo relacionado con devengo, asociación y no compensación, así como al numeral 2.2. Subvenciones, del marco normativo contable para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros del público, emitido por la Contaduría General de la Nación, considerando que los miembros de Junta Directiva y proveedores se están solidarizando con la Compañía.

Queremos validar si este tratamiento es el que debemos aplicar o si se debe tratar como un descuento, caso en el cual solicitamos tener en cuenta las implicaciones tributarias al respecto.”

Adicionalmente, a través de comunicación telefónica, el consultante indica que los proveedores en mención, además de servicios, suministran bienes a la empresa.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

### **“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios y Subvenciones, indican:

## “9. INVENTARIOS

### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

### 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

#### 9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

#### 9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

(...)

## 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.



6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“4430-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por concepto de subvenciones.

(...)

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Asimismo, en relación con el tema tributario la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para pronunciarse al respecto.

Por lo anterior, de conformidad con en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se realiza el respectivo traslado de su consulta a la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que sea atendida desde el punto de vista presupuestal, y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que sea atendida desde la perspectiva tributaria.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014

y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las empresas deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Uno de estos principios de contabilidad es el devengo, según el cual los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Atendiendo al principio de devengo, para este caso en particular, los hechos económicos relacionados en la consulta, es decir los gastos y costos por honorarios y por servicios deben registrarse en el momento en que ocurrieron.

En relación con las decisiones por parte de algunos miembros de la Junta Directiva de SATENA S.A. y de algunos proveedores de no exigir el pago o cobrar un menor valor de manera temporal de los honorarios y los servicios prestados, son hechos económicos independientes de los gastos o costos incurridos inicialmente por parte de la empresa, por lo cual es necesario realizar un nuevo reconocimiento contable.

Con base en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, que para este caso es hacer frente a la emergencia provocada por la suspensión de operaciones debido al COVID-19.

Por un lado, el no cobro o cobro parcial, de manera temporal, de los honorarios correspondientes a las participaciones en las reuniones de Junta Directiva por parte de algunos miembros, da lugar al reconocimiento de subvenciones por tratarse de la condonación de pasivos. Para esto, en primer lugar, la empresa debe determinar si están o no condicionadas y dan lugar a reintegro, de acuerdo con el cumplimiento pasado o futuro de las condiciones impuestas por los miembros de la Junta.

Si las subvenciones están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS; en el momento en que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta

443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Si por el contrario no están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta 249054-Honorarios, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por otro lado, en cuanto a los proveedores que han manifestado la intención de no cobrar o cobrar un menor valor por los bienes suministrados o los servicios prestados, de manera temporal, el reconocimiento dependerá de si estos determinan otorgar un descuento o condonar la deuda.

a. Si el proveedor determina otorgar un descuento

Cuando se trate de bienes, con base en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como inventarios, entre otros, los activos adquiridos que se tengan con la intención de consumirse en actividades de prestación de servicios, y su medición inicial se realiza por el costo de adquisición. En este sentido los descuentos afectan el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia o se consumió en la prestación del servicio y de si dicho consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores.

En concordancia con lo anterior, se observan los siguientes escenarios:

1. El inventario que los originó se encuentra en existencia y corresponde al periodo contable anterior: la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.
2. El inventario que los originó se encuentra en existencia y corresponde al periodo contable actual: la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de INVENTARIO afectada inicialmente.
3. El inventario que los originó se consumió en la prestación del servicio y corresponde al periodo contable anterior: la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.
4. El inventario que los originó se consumió en la prestación del servicio y corresponde al periodo contable actual: la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de COSTO afectada inicialmente.

Cuando se trate de servicios, si el proveedor ha determinado otorgar un descuento y el gasto o costo, causado originalmente, corresponde al periodo contable anterior, la empresa reconocerá un ingreso debitando la subcuenta de PASIVO registrada inicialmente, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS; en caso de que el gasto o costo, causado originalmente, corresponda al periodo contable actual, la empresa debe registrar un débito en la subcuenta de PASIVO y un crédito en la subcuenta de GASTO o COSTO afectadas inicialmente.

b. Si el proveedor determina condonar la deuda

Contemplando el otro escenario, cuando el proveedor, tanto de bienes como de servicios, decide condonar la deuda, o parte de esta, se debe reconocer una subvención. Para esto, en primer lugar, la empresa debe determinar si está o no condicionada y da lugar a reintegro, de acuerdo con el cumplimiento pasado o futuro de las condiciones impuestas por los proveedores.

Si las subvenciones están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta del pasivo donde se causó la operación original, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS; en el momento en que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y se acreditará la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Si por el contrario no están condicionadas, debe registrarse un débito en la subcuenta de PASIVO donde se causó la operación original y un crédito en la subcuenta 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041101 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de mercancía sin la existencia de un contrato con el proveedor en el momento inicial

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal  
Hospital Regional del Magdalena Medio E.S.E.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033372, el día 22 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el momento en que debe reconocerse una mercancía adquirida sin que exista un contrato con el proveedor en el momento inicial y si corresponde a una mercancía en consignación, teniendo en cuenta los siguientes hechos:

El 2 de junio de 2020 la oficina de Recursos Físicos del Hospital Regional del Magdalena Medio realizó un pedido de una mercancía (líquidos y fármacos) sin que el Hospital tuviera un contrato con el proveedor. Ese día los bienes fueron recibidos por el área de Almacén, sin realizar el proceso de Entrada a almacén, y posteriormente fueron entregados al área de Farmacia para que los distribuyera a los diferentes servicios (Consulta Externa, Cirugía, Hospitalización, entre otros). El 6 de julio de 2020 se formalizó el contrato con el proveedor de dichos bienes, por lo cual el contador afirma que la mercancía debe registrarse en el mes de julio.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Respecto a los principios de contabilidad pública y a la definición de Activo indica:

## “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

### Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito por el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se esperan fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Inventarios, indican:

#### “INVENTARIOS

##### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

(Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para que la información financiera de las empresas sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, las empresas deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Por un lado, según el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos



económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, es decir, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros. En este sentido, una vez que una entidad le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad.

En concordancia con lo anterior, por el principio de devengo, el Hospital debe reconocer en su contabilidad la mercancía recibida en el momento en que se configuró la transacción económica, es decir 2 de junio; por el principio esencia sobre forma, las transacciones y los hechos económicos se deben reconocer atendiendo su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos, razón por la cual, la existencia de un contrato o la facturación no pueden constituirse como el parámetro único a considerar para reconocer la mercancía como activo; y, al distribuir internamente la mercancía en las áreas con la intención de consumirse en la prestación de servicios, se evidencia que el Hospital tiene control sobre el activo por lo cual deben reconocerse como Inventarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100050811 DEL 27-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden-Activos contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos recibidos por una empresa de servicios públicos no domiciliarios, provenientes de una entidad de gobierno y una empresa en liquidación.

Doctora  
LENZ SANCHEZ AMEZQUITA  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040732, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“SAYOP S.A.S. E.S.P., es la empresa recientemente creada por la Alcaldía de Yopal, para prestar el servicio público no domiciliario de alumbrado público de Yopal, creada como sociedad por acciones simplificada, empresa de servicios públicos.

1-Al recibir de CEIBA EICE EN LIQUIDACIÓN, mediante acta, la entrega de infraestructura de alumbrado, y que corresponden a contratos que realizó para el servicio de alumbrado público de Yopal, durante las vigencias 2016 a 2019, y que los transferirá a SAYOP S.A.S. E.S.P., por ser la entidad que ahora prestará éste servicio, estos contratos se relacionan en el acta entre CEIBA Y SAYOP, donde por cada objeto están los ítems que lo conforman, se encuentran como activos para CEIBA EN LIQUIDACIÓN y suman un total de \$15.201.460.343.00 ; SAYOP S.A.S. E.S.P., ¿cómo debe registrar contablemente este valor de infraestructura de alumbrado, como activos en propiedad, planta y equipo contra el ingreso por transferencias y subvenciones, lo cual generarán al cierre del periodo unos excedentes elevadísimos?, o

¿Registrarlos contra el patrimonio como capital fiscal?, o

Registrarlos en cuentas de orden, ¿y revelar la situación?, pues se requiere realizar un inventario de la infraestructura de alumbrado público de Yopal detallado, que incluya estado actual, vida útil, propiedad de la inversión y depurar algunos ítems contenidos en la relación del acta, que no son activos sino gastos, lo cual lleva un buen tiempo, y a medida que se avance con el inventario irlos incorporando a los activos contra el patrimonio (capital fiscal) o subvenciones.

2. Caso muy similar, tenemos con la ALCALDÍA DE YOPAL, quien es el accionista de SAYOP S.A.S. E.S.P., y gran parte de su capital suscrito y pagado está representado en infraestructura de alumbrado, que contablemente lo tienen reflejado como activos por el valor de cada contrato, similar a la relación que CEIBA entrega, para éste caso, debemos contabilizar el mismo valor que la alcaldía nos transfiere como activos a los activos de SAYOP S.A.S. E.S.P., contra el patrimonio, afecta el tema de recíprocas?, aunque se observen ítems de algunos contratos que no deben hacer parte del activo sino un gasto, para éste caso SAYOP está solicitando al comité de sostenibilidad contable de la Alcaldía que realice la depuración de algunos ítems que consideramos no hacen parte de la infraestructura (activo), y ahí sí se efectúe la transferencia de las acciones representadas en verdaderos activos y se realice una modificación a la escritura pública, y no que sea SAYOP quien tenga que depurar y llevar al gasto valores que no fueron generados por la entidad.

3. Se contabiliza en propiedad, planta y equipo (redes de alumbrado), los componentes incorporados al elemento y mejoras, ¿las luminarias y demás ítems que como se observa en el acta fueron contratados para el propósito de brindar el servicio de alumbrado público?,

4. Se registra en el activo (propiedad, planta y equipo-redes) el valor total de un contrato cuyo objeto o propósito es garantizar alumbrado público incluido hasta la interventoría?”

Adjunta a su comunicación los siguientes documentos:

- Acta de entrega institucional, suscrita entre CEIBA EICE en liquidación y SAYOP S.A.S. E.S.P.
- Archivo Excel con inventario de alumbrado público, elaborado por la Alcaldía de Yopal.

Adicionalmente, mediante comunicación electrónica del 26 de octubre de 2020, se solicitó al consultante el envío del contrato al que hace referencia en el numeral 4 de su comunicación, a lo cual respondió que no era posible acceder a dicho contrato, dado que eran contratos celebrados entre la Alcaldía de Yopal y CEIBA ECE.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, establece:

### “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

##### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de los estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

(...)

#### 6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir confiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto que represente la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. Así, por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir, tanto las definiciones de activo e ingreso, como la condición de probabilidad, para ser reconocidas. Sin embargo, no se reconocerá ni el activo ni el ingreso si no es posible medir de forma fiable la reclamación, aunque la existencia de la reclamación sí puede revelarse por medio de notas a los estados financieros.

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

#### 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento de los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos, por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

### 9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

## 9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

### 9.2.1. Costo de adquisición

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de



acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

## 10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.  
(...)

10. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la empresa); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.  
(...)

17. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.  
(...)

## CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

### 1. ACTIVOS CONTINGENTES

#### 1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

#### CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

#### 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

##### 2.2. Subvenciones

##### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

(...)

##### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se

medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición."  
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define:

#### “1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2-El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4-El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
  - 2-El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
  - 3-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
  - 4-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos.
- (...)

#### 1642-REPUESTOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los repuestos de las propiedades, planta y equipo que se utilizan durante más de 12 meses y se capitalizan en el respectivo elemento, previa baja del componente sustituido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El costo de los repuestos adquiridos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los repuestos incorporados en la correspondiente propiedad, planta y equipo.

2-El valor de los repuestos devueltos a los proveedores.

3-El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los repuestos adquiridos.

4-El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, y otros.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Puntos 1 y 2 de la consulta: Sobre el tratamiento contable en general de los recursos recibidos por SAYOP S.A.S. E.S.P. provenientes de una entidad en liquidación y de una entidad de gobierno, se debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se realiza la transferencia de estos recursos:

A. Si los recursos transferidos hacen parte de un proceso de capitalización de la empresa, es decir, la entidad que entrega los recursos tiene la intención de aumentar su participación en el patrimonio de SAYOP S.A.S. E.S.P., entonces la empresa debe realizar el registro débito de las cuentas y subcuentas que correspondan del 1-ACTIVO, según la intención de uso que tenga la empresa sobre dichos recursos, cuya contrapartida es el crédito de la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, por el valor razonable de estos bienes o, en ausencia de este, su costo de reposición. Si no es posible determinar el valor razonable o el costo de reposición, entonces estos bienes se deben reconocer por el valor en libros de la entidad que aporta los recursos.

B. Si los recursos transferidos hacen parte de un proceso de donación o subvención, es decir, la entidad que entrega los recursos tiene la intención de transferir sin contraprestación dichos recursos a SAYOP S.A.S. E.S.P., entonces la empresa debe realizar el registro débito de las cuentas y subcuentas que correspondan del 1-ACTIVO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor razonable de estos recursos o, en ausencia de este, su costo de reposición. Si no es posible determinar el valor razonable o el costo de

reposición, entonces estos bienes se deben reconocer por el valor en libros de la entidad que aporta los recursos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público permite tres alternativas de medición para estos recursos recibidos sin contraprestación, la empresa no puede darles el tratamiento como activos contingentes, toda vez que, según la información aportada en la consulta, se cuenta con una medición fiable de los recursos recibidos y algunos de ellos se constituyen en el principal activo por el cual la empresa obtendrá beneficios económicos futuros, por lo que cumplen con los criterios de reconocimiento como activos en el estado de situación financiera de la empresa o gasto en el resultado del periodo.

2. Punto 3 de la consulta: Sobre el tratamiento contable en específico de luminarias y otros elementos recibidos que contribuyen a la prestación del servicio, la empresa debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra:

A. Si las luminarias y otros elementos son recursos que se utilizarán para la adición o mejora de otras propiedades, planta y equipo de la empresa, es decir, son recursos que tras su incorporación en otras propiedades, planta y equipo de la empresa ampliarán su vida útil o su capacidad operativa, mejorarán la eficiencia operativa o la calidad del servicio o reducirán costos, entonces la empresa los debe reconocer con un registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1642-REPUESTOS, cuya contrapartida es el crédito que corresponda y la medición respectiva, en atención a lo concluido en el numeral 1.

B. Si las luminarias y otros elementos son recursos que se utilizarán para el mantenimiento o reparación de las propiedades, planta y equipo de la empresa, es decir, para la recuperación o conservación de la capacidad normal de las propiedades, planta y equipo, entonces la empresa los debe reconocer con un registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, cuya contrapartida es el crédito que corresponda y la medición respectiva, en atención a lo concluido en el numeral 1.

3. Punto 4 de la consulta: Sobre el tratamiento contable del contrato para garantizar el alumbrado público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que no es posible para la consultante acceder a dicho contrato, según lo informado en comunicación electrónica del 26 de octubre de 2020, la CGN no puede emitir concepto sobre esta parte de su consulta, hasta tanto no se allegue el contrato respectivo.

\*\*\*

**2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****CONCEPTO No. 20202000003061 DEL 12-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por subvenciones Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

Doctor

ANDREA CRUZ PEÑUELA

Directora de Contabilidad y Costos EAAAM ESP

E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado y Aseo de Madrid

Madrid

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500001292 del día 15 de enero de 2020, en la cual da respuesta a la solicitud de la CGN para complementar la información sobre la consulta radicada con el N° 20195500040102 del día 18 de noviembre de 2019, en la cual manifiesta lo siguiente:

"La empresa de servicios públicos de Madrid ha venido celebrando contratos de comodato con la alcaldía de Madrid, por los bienes inmuebles en referencia al sistema de agua potable y saneamiento básico, al ser un contrato que por términos de ley no puede ser superior a 5 años, se han venido renovando, deseo saber cómo es el manejo de la depreciación y la amortización del ingreso diferido, debido a la vigencia que se maneja del contrato y a que a su finalización estos se renuevan"

Como complemento a lo anterior, mediante el radicado N° 20205500001292, informo:

"1. En el año 2018 se registró como activo por PPE con contrapartida al pasivo por Subvenciones del Gobierno.

2. Se ha reconocido depreciación de propiedad planta y equipo contra resultados.

3. En el proceso de implementación NIIF se tomo como base el valor de estos comodatos para el cálculo del impuesto diferido, de acuerdo a la sección 24 de las NIIF para Pymes."

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El contrato de Comodato suscrito entre el Municipio de Madrid y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Madrid, señala lo siguiente:

CLÁUSULA PRIMERA. Objeto. CONTRATO DE COMODATO ENTRE EL MUNICIPIO DE MADRID Y EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE MADRID E.A.A.A.M-ESP. El COMODANTE entrega al COMODATARIO a título de comodato o préstamo de una planta central de tratamiento en Madrid Cundinamarca (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. Valor del Bien A Entregar. EL COMODATARIO, conjuntamente con el COMODANTE estiman que el valor aproximado del bien entregado es de CUATRO MIL OCHENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS TRES MIL QUINIENTOS CINCUENTA PESOS (\$ 4.088.303.550) M/CTE, suma que se tendrá en cuenta para todos los efectos que se deriven de éste contrato y que corresponde al precio del bien. Se deja constancia que por la naturaleza del presente contrato es gratuito

CLAUSULA TERCERA. Destinación. EL COMODATARIO se compromete para con el COMODANTE a destinar exclusivamente los bienes enunciados anteriormente para el uso y el alcance del objeto del presente Contrato de Comodato y las inherentes al desarrollo de las funciones de la entidad. CLÁUSULA CUARTA. Plazo De Ejecución y Prorrogas. El plazo de ejecución del presente contrato de comodato es de cinco (05) años, contados a partir del acta de entrega. PARÁGRAFO.-Cualquier modificación o prórroga en el presente contrato deberá hacerse por mutuo acuerdo de las partes y en todos los casos el contenido de la estipulación constar por escrito. (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se

espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.”

(...)

### 10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

19. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

20. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

21. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

22. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales



o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados”

Por su parte, la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del mismo marco normativo, menciona

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde

la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Así mismo, sobre el tratamiento contable de los contratos de comodato la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el N° Radicado CGN N°20192000011281 dirigido al Doctor JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA Jefe División Contabilidad Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, en el cual se señala el procedimiento contable en las entidades de gobierno y en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan Administran Ahorro del Público, de los bienes recibidos y entregados en comodato, el cual en las conclusiones señala lo siguiente:

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430SUBVENCIONES

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones. (Subrayado fuera de texto)

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta

de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”

De otra parte, el numeral 2.2 Impuesto diferido contenido en la Norma de Impuesto a las Ganancias contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, señala:

## 2.2. Impuestos diferidos

### 2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se determinará a partir de las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por: a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento de realizarse, no haya afectado el resultado del periodo ni la ganancia o pérdida fiscal.

9. En el caso de las diferencias temporarias imponibles procedentes de inversiones en entidades controladas, de inversiones en asociadas o de participaciones en acuerdos conjuntos, no se reconocerán como un pasivo por impuesto diferido cuando: a) la controladora, el inversionista o el participante en un acuerdo conjunto sea capaz de

controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y b) sea probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

11. Adicionalmente, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando existan beneficios tributarios, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, los cuales sean susceptibles de compensarse con ganancias fiscales futuras. En consecuencia, se reconocerá un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esos beneficios, pérdidas o créditos fiscales, antes de que expire su derecho de compensación, de conformidad con la regulación tributaria aplicable.

12. No obstante, un activo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y que, en el momento de realizarse, no haya afectado el resultado del periodo ni la ganancia o pérdida fiscal.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

- Reconocimiento del activo recibido en comodato

Tal como lo señala el concepto expuesto en las consideraciones, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

De conformidad con el contexto del contrato anexo a la consulta se establece que el Municipio entrega a la Empresa a título de comodato una Planta Central de Tratamiento

para ser destinada al uso en el cumplimiento de sus funciones, durante un plazo de cinco años renovables, y se evidencia que se hayan impuesto condiciones contractuales para la devolución del bien.

Por lo anterior, para el reconocimiento del activo, la Empresa debió evaluar si fue transferido por un periodo sustancial al de su vida económica, caso en el cual corresponde incorporarlo en su situación financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS por cuanto al no existir condiciones contractuales que impliquen la devolución del bien, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo diferido.

En este orden, dado que la empresa indica en la consulta que reconoció un pasivo diferido por subvenciones, deberá corregir la información de conformidad con lo dispuesto en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, debitando la subcuenta del pasivo diferido y afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES si el registro del pasivo diferido fue en periodos anteriores, o la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS aquellos valores que correspondan al mismo periodo contable.

Así mismo, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, y si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Ahora bien, en caso que existieran condiciones contractuales para la devolución del bien, el registro contable para reconocer el bien, corresponde a un débito en la subcuenta y cuenta de propiedades, planta y equipo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, con crédito a la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, mediante un débito al pasivo diferido y un crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Se anexa el concepto CGN N°20192000011281 expuesto en las consideraciones sobre el manejo contable de los bienes recibidos en comodato por corresponder al asunto planteado en esta consulta.

2) Con relación al reconocimiento de la depreciación del activo en mención, esta deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del

potencial de servicio, el cual debió quedar definido por la entidad en el Manual de Políticas Contables.

La depreciación iniciará desde el momento en el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa, y cesará cuando se dé de baja o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros.

Los importes por depreciación se reconocerán como un gasto o costo según corresponda, con crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

3) En relación del impuesto diferido, la Empresa no le corresponde aplicar las NIIF para Pymes, sino el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, por tanto, debió efectuar el cálculo comparando el valor en libros frente a la base fiscal del activo incorporado, de conformidad con el numeral 2.2. Impuestos Diferidos de la norma sobre Impuesto a las Ganancias, contenidas en dicho Marco Normativo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003841 DEL 17-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de los valores de propiedades, planta y equipo por avalúos realizados con posterioridad a la elaboración del ESFA.

Doctor  
YANITH MORENO GARZON  
Contador  
E.S.E. HOSPITAL SAN RAFAEL  
Facatativá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003662 del día 9 de enero de 2019, en la cual manifiesta que en el año 2019 la empresa realizó avalúos a sus bienes con posterioridad al proceso de implementación del Nuevo Marco Normativo para Empresas y solicita se le indique como debe afectar los estados financieros al cierre del 2019.

Además, manifiesta que no les es clara la Resolución 426 del 23 de diciembre de 2019, artículo 2° y 3°.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Sobre el tema consultado, la CGN expidió el concepto N° 20192000021371 dirigido a la doctora LUZ NELLY CORREA CAMACHO Contadora de la E.S.E. Hospital Regional de Chiquinquirá, en cual concluye lo siguiente:

“Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 debían sujetarse al cronograma establecido en su artículo 3º, en el que se contempló un periodo de preparación obligatoria en el cual estas debían dar continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecía la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control y el periodo de



transición, que estaba comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, con la elaboración del ESFA a 1º de enero de 2015. Para empresas del SGSSS que informaron su decisión de acuerdo con el parágrafo 2 de este artículo, su periodo de transición era entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, con la preparación del ESFA a 1º de enero de 2016.

Conforme a lo anterior, la responsabilidad del Hospital correspondía a establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo Marco de Regulación Contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración del ESFA.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, estos deben ser corregidos desde el ESFA con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

Así mismo, si bien en los Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública precedente se estableció que las propiedades, planta y equipo debían ser actualizadas con una periodicidad de tres (3) años, esto ya no se contempla bajo el nuevo Marco Normativo, en el cual después de su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo, para estimar respectivamente el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

Teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2014 tendría aplicación por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si el Hospital estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, lo avalúos que se realicen no serán de utilidad. Si por el contrario se definió que las propiedades, planta y equipo se medirían por la segunda alternativa de medición, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la

fecha de transición, es oportuno realizar las modificaciones, de acuerdo con los criterios de la norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo anterior, el tratamiento contable para la corrección de las propiedades, planta y equipo en el ESFA a 1º de enero de 2015, corresponderá a la alternativa de medición escogida, de la siguiente manera:

1. Propiedades, planta y equipo medidas de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2015, por lo cual, el error debe ser corregido atendiendo a lo señalado en el capítulo V, numeral 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, el Hospital deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1) El concepto 20192000021371 del 27 de octubre de 2019 expuesto en las consideraciones, presenta las alternativas para corregir la información por parte de las Empresas que no cotizan en el mercado valores, y que captan ni administran ahorro del público, entre ellas las empresas del Sistema General de Seguridad Social en Salud, por la realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo con posterioridad a la elaboración del ESFA. Se anexa dicho concepto por ser aplicable al caso por usted consultado.

2) Con relación a que no le es claro el contenido de los artículos 2° y 3° de la Resolución 426 de diciembre de 2019, le manifiesto que en la forma como está planteado su solicitud no brinda suficiente información para darle respuesta, razón por la cual se solicitó vía correo electrónico mayor claridad, si que a la fecha de emisión de este concepto se recibiera respuesta.

No obstante, con el fin de dar una orientación sobre el tema se precisa que la Resolución 426 de 2019 modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedidas mediante la Resolución 414 de 2014 y en consecuencia las Empresas deberán estudiar y analizar las modificaciones en cada una de las normas para determinar que ajustes se derivan de dicho cambio normativo y proceder a ajustar las cifras de los activos y pasivos con ocasión de la aplicación de la nueva norma, para lo cual el artículo 2° dispone que dichos ajustes afectará la subcuenta que corresponde de la cuenta de 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente este artículo dispone que la comparabilidad de los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se realizará de manera normal con los del 31 de diciembre de 2019, sin que en este caso haya necesidad de aplicar el numeral 2.4 sobre la reexpresión de manera retroactiva, contenida en el numeral 5.3 Corrección de errores, de la norma sobre Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección De Errores.

Por su parte, el artículo 3° indica que la Resolución 426 se refiere a la fecha a partir de la cual tiene aplicación la citada Resolución es decir a partir del 1 de enero de 2020 y deroga, a partir de esa misma fecha, las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004441 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de inmueble declarado bien cultural como elemento de propiedades, planta y equipo.

Doctor  
CARLOS RAMIRO FLÓREZ ECHENIQUE  
Profesional Universitario de Contabilidad  
Canal Capital  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000832, el día 14 de enero de 2020, mediante la cual solicita se indique la cuenta en la cual debe ser registrado un inmueble de la entidad teniendo en cuenta:

“Canal Capital posee un bien inmueble, el cual está reconocido contablemente como un Propiedad de Inversión, pero la destinación del mismo y de acuerdo a nuestra política contable para los Bienes de PPYE, este se va a utilizar para fines administrativos de la entidad.

Por lo anterior, se debe reclasificar a la cuenta de Bienes de Propiedad Planta y Equipo, pero este inmueble fue catalogado por el Instituto Distrital de Patrimonio y Cultura, dentro de los Bienes de Interés Cultural del ámbito Distrital, en la categoría B (Conservación Arquitectónica), pero dentro del Plan de Cuentas no existe la cuenta para su reclasificación.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

“4.1.2 Representación fiel

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

2777

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

## "10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)

### 10.5. Revelaciones

34. La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

k) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar; y

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN (...)

### 11.4. Reclasificaciones (...)

16. Se realizará una reclasificación desde propiedades de inversión cuando exista un cambio de uso que se haya evidenciado por el inicio de la ocupación de la propiedad por parte de la empresa (en el caso de la reclasificación de una propiedad de inversión a una propiedad, planta y equipo) o por el inicio de un desarrollo con intención de venta en el curso normal de la operación (en el caso de la reclasificación de una propiedad de inversión a inventarios).

17. Las reclasificaciones desde y hacia propiedades de inversión se tratarán de la siguiente forma:

18. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la empresa aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

"1605-TERRENOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El costo de los terrenos adquiridos.
- 2-El valor de los terrenos recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
- 4-El valor de las mejoras. (...)

## 1640-EDIFICACIONES

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

- 1-El costo de las construcciones adquiridas.
- 2-El valor de las edificaciones recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- 3-El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4-El valor de las mejoras.
- 5-El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas. (...) (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, al momento de efectuar la reclasificación del inmueble desde propiedades de inversión a propiedades, planta y equipo, en atención al cambio de uso determinado por la empresa, el registro contable que se debe efectuar será debitando las subcuentas correspondientes de la cuenta 1605-TERRENOS, por el valor del terreno en el cual está construido el inmuebles, y de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor del inmueble, y acreditando las cuentas y subcuentas donde se encontraba reconocido el bien como propiedades de inversión.

Adicionalmente, se deberá reconocer en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), los valores previamente reconocidos para el inmueble mientras mantenían la clasificación como propiedad de inversión.

El anterior reconocimiento se efectúa con independencia de la declaración que posee el inmueble como bien de interés cultural del ámbito Distrital, dado que prevalece la esencia sobre la forma, es decir, el uso que dispone la entidad, lo cual requiere ser revelado en las notas a los estados financieros, de acuerdo a lo indicado por la Norma de propiedades, planta y equipo.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300001761 DEL 07-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes inmuebles recibidos en contrato de comodato

Doctora  
LUZ ESTELLA CASTRILLÓN BEDOYA  
Contadora  
E.S.E Metrosalud  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044522, del 20 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“...dado que la ESE Metrosalud posee el goce, riesgos y beneficios de algunos bienes inmuebles, que no todos se encuentran legalizados y presentan las siguientes situaciones:

1. ¿Los bienes inmuebles que utiliza la ESE Metrosalud y los cuales fueron entregados por el Municipio de Medellín mediante contrato de comodato vigente, para prestar servicios de salud, se deben registrar en las cuentas de activos fijos?
2. ¿Los bienes inmuebles que utiliza la ESE Metrosalud y los cuales fueron entregados por el Municipio de Medellín para prestar servicios de salud, aunque el contrato de comodato se encuentra vencido, se deben registrar en las cuentas de activos fijos?
3. Los bienes inmuebles nuevos que utiliza la ESE Metrosalud para prestar servicios de salud y en donde es dueño del terreno, pero su construcción se realizó con recursos del Municipio de Medellín a través de la EDU, ¿cómo debe ser el registro contable y por qué valor?

Importante anotar, que estos bienes se encuentran en uso, están asegurados y se tienen para prestar servicios de salud a la población”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera dentro de las cuales define, en el numeral 4.1.2, la representación fiel como:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error...” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se definen los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, establece en el numeral 6.1. la definición de los elementos de los estados financieros, y en particular, sobre los activos señala en el numeral 6.1.1:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable...” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contienen los criterios técnicos que deben observar las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, en ese sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo, establece lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de

servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

## 10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.(...) (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones establece:

### “2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

(...)

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

13. Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de préstamos por pagar” (Subrayados fuera del texto).

## 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones: Según lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, una de las características

de la información es la representación fiel la cual se refiere a que la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos que pretende representar.

En lo relacionado con activos, se establecen varios criterios para su identificación y reconocimiento, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, el Marco conceptual señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Por lo anterior, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Según el Marco conceptual una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. En razón a lo anterior, las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

En concordancia, los criterios de reconocimiento de los activos establecen que estos serán reconocidos cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la empresa E.S.E Metrosalud reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa y el Municipio de Medellín deberán evaluar, con base en lo establecido en los contratos de comodato celebrado entre las partes, si los hechos económicos inmersos en ellos, configuran bienes que cumplan con las características para ser reconocidos o no, en sus estados financieros como activos, teniendo en cuenta aspectos como la obtención de beneficios económicos futuros, el control sobre los activos, la parte contractual que asume los riesgos, la capacidad de definir el uso, etc.

En ese sentido, la E.S.E Metrosalud deberá observar alguna de las siguientes alternativas, para la aplicación del procedimiento contable, sea que el contrato de comodato se encuentre vigente o vencido:

**a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.**

Si bien la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, y registrando la diferencia mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Si para el caso particular el hecho económico ocurrió en periodos anteriores, la baja en cuentas de los bienes no afectará las cuentas del resultado del periodo, sino la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la comodante debe controlar los activos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, dado que la E.S.E Metrosalud como comodataria, debió realizar el registro de los bienes dentro de su información financiera en el momento en que se ejecutó el comodato, de acuerdo con las Normas de Propiedades, planta y equipo y Subvenciones, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza del activo entregado y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor de razonable de los bienes recibidos, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual el Municipio de Medellín lo tenía registrado. No obstante, si dicho registro no se efectuó, la corrección del error no afectará el resultado del periodo, sino la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES.

De igual forma, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de efectuarse durante los periodos en los que no se haya incorporado el activo afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. En adelante, los cargos por depreciación afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.



Tanto la empresa como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

**b. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria, sobre la cual se han impuesto condiciones.**

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debió registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplieran las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El activo diferido se amortizaría con el cumplimiento de las condiciones.

Si frente al caso particular, la baja en cuentas de los activos no afecta cuentas de resultado, su desincorporación no impactará el patrimonio. Sin embargo, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente a la amortización de dicho periodo afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, en adelante la amortización se reconocerá en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debitará la subcuenta de la cuenta que represente la naturaleza del activo y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS, la cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Igualmente, dado que el reconocimiento de los activos no afecta cuentas de resultado tampoco impactará el patrimonio, al contrario, si en el tiempo transcurrido desde la celebración del contrato hasta la fecha en que se corrige el error, se evidencia que las condiciones establecidas por parte del comodante fueron atendidas por el comodatario, el valor correspondiente al valor de la amortización de periodos anteriores afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Así mismo, en adelante la amortización se reconocerá en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Simultáneamente, corresponderá realizar la corrección por el valor de las depreciaciones que dejaron de reconocer en periodos anteriores afectando mediante un crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJECICIOS ANTERIORES. Los cargos por depreciación correspondientes al año 2019 afectarán las subcuentas respectivas a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Tanto la empresa como el Municipio, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

**c. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.**

Bajo este escenario, la empresa E.S.E Metrosalud, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros. Para ello, la comodataria podrá reconocerlos en cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 930617-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, y un débito en la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

En lo relacionado con los inmuebles construidos sobre el terreno propiedad de la empresa, se deberá realizar el análisis de acuerdo con lo planteado en los literales mencionados anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017811 DEL 01-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tope o valor que debe tener un bien mueble e inmueble para que sea considerado como un activo fijo.

Doctora  
ALEXANDRA CHÁVEZ RENGIFO  
Profesional Universitario  
E.S.E. Hospital Divino Niño-Buga  
Buga-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500014112, del 05 de marzo de 2020, donde consulta a la CGN:

“Por medio del presente, les solicito me informen cuál es el tope o valor que debe tener un bien mueble e inmueble para que sea considerado como un activo fijo, en el marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, o que no captan o administran ahorro del público”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los activos establece:

## 6.1.1. Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...).

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Por otra parte, el numeral 4.1.1. Relevancia que es una de las características fundamentales que hacen parte de las características cualitativas de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

##### 4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están

interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

En los principios de contabilidad pública, el de esencia sobre la forma contenido en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

La norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...).

### 10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones

necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa. (...).

### 10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...).

Por último, los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.13. Actualización de los valores contenidos en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, expresan:

#### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

#### 3.2.13 Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Debe precisarse que con ocasión de los nuevos marcos normativos, la CGN no ha regulado ni regulará los topes que antiguamente determinaba mediante instructivos para la determinación de los activos de menor cuantía (los cuales podían depreciarse dentro del mismo año de adquisición) o para los bienes con valor hasta de medio salario mínimo (respecto de los cuales la entidad podía reconocerlos como activos o registrarlos directamente como un gasto). Igualmente, debe precisar que por los montos ínfimos que se manejaron en aquellas oportunidades, era impensable que tuviese alcance sobre bienes inmuebles.

Los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Recursos del Público determinan los criterios para el reconocimiento de activos, relativos a la probabilidad de derivar flujo de los beneficios, siempre que tales bienes tengan una medición fiable.

Las Propiedades, Planta y Equipo corresponden: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

En el proceso de reconocimiento de los activos, debe tenerse presente la característica fundamental de relevancia que se refiere a que la información financiera es relevante si influye en las decisiones tomadas por los usuarios y es influyente si es material.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

Si la Entidad desea determinar criterios equivalentes a los activos de menor cuantía o a los bienes con importe inferior a medio salario mínimo, deberá fijar sus propios parámetros dentro de su manual de políticas contables, dentro del marco de los criterios señalados anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017841 DEL 01-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una Corporación Autónoma Regional a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una Corporación Autónoma Regional a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor  
CARLOS ARANGO  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500015952, el día 18 de marzo de 2020, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, mediante la cual consulta:

“Corporación autónoma regional es accionista de Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Carácter Oficial del Orden Nacional. La Contraloría de la República ejerce ante ella como autoridad fiscal. Por lo anterior el caso es el siguiente; la corporación Autónoma Regional cedió unos aportes (Bienes muebles, red de acueducto y alcantarillado, plantas de tratamiento) a la empresa de servicios Públicos Domiciliarios Oficial para el cumplimiento de su objeto social, por ellos se pregunta; 1) los bienes muebles para efectos fiscales, los cedidos, salen o no del balance contable de la Corporación Autónoma Regional y Entran al Balance contable de la empresa de servicios públicos Domiciliarios de Carácter Social. 2) Afirmativa la respuesta del numeral anterior, o sea de salir del balance contable. Pregunto; para efectos fiscales como se registraría en el balance contable de la empresa de



servicios públicos Domiciliarios de Carácter oficial?, me explico; en su activo? En su patrimonio como patrimonio institucional incorporado?, o como parte del capital suscrito y pagado?, o cómo?” (Sic)

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 354.-Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la contraloría.

Corresponden al contador general las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

-Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

-Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

-Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

-La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el anexo de la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de cumplimiento, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de negociación. La fecha de cumplimiento es la fecha en la cual le son transferidos los títulos a la entidad. La fecha de negociación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

#### 1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

4. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que: a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

(...)

## 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

4. Los beneficios sobre los cuales se establece control pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

5. Los riesgos inherentes a la participación corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la entidad controladora, por ejemplo, las

obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la entidad controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio del cual la empresa controlada es la responsable inicial.

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

## 6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la junta directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.”

Ahora bien, el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPITULO I. ACTIVOS

(...)

### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

6. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

## 7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

(...)

### 7.2. Negocios conjuntos

#### 7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa societaria, tienen derecho a los activos netos de esta. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en un negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

(...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

### 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

#### 2.1. Ayudas gubernamentales

1. Las ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a la empresa. No se consideran ayudas gubernamentales los beneficios que se producen indirectamente sobre las empresas por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

2. Las ayudas gubernamentales no se reconocerán en los estados financieros, pero se revelará el tipo de ayuda gubernamental de la cual fue beneficiaria la empresa.

#### 2.2. Subvenciones

##### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, establece:

#### “5424-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de la subvención causada.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

(...)

#### 5890-GASTOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN



Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público establece:

#### “32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos, en calidad de aportes efectivamente otorgados, por las empresas cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Contaduría General de la Nación, según lo establecido en el artículo 354 de la constitución política y la Ley 298 de 1996, no tiene dentro del alcance de sus funciones emitir concepto sobre los efectos fiscales de las transacciones realizadas por las entidades del sector público. En ese sentido, este concepto se debe tener en cuenta para los efectos contables de los hechos económicos objeto de su consulta. Por tanto, atendiendo a la normativa contable pública vigente, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizado por la Resolución 425 de 2019, y anexo de la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 426 de 2019, citados en las consideraciones, la Corporación Autónoma Regional y la empresa de servicios públicos domiciliarios deben evaluar bajo cuál de los siguientes tres escenarios se realiza la entrega de los bienes inmuebles, red de acueducto y alcantarillado y plantas de tratamiento, y proceder conforme se describe en cada escenario:

1. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

2. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa no es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de un gasto en la cuenta 589009 Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

En los dos escenarios anteriores, la empresa de servicios públicos domiciliarios reconocerá los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los

activos, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

3. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de bienes como aporte no patrimonial, por tanto, no aumenta su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios, se debe realizar el reconocimiento como sigue:

La Corporación Autónoma debe registrar un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo donde se tengan reconocidos los bienes entregados, cuya contrapartida será un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa de servicios públicos debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida será un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Al realizar el cierre contable del ejercicio, este reconocimiento se verá reflejado en un aumento patrimonial de la empresa por la vía del resultado del ejercicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039801 DEL 30-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable del patrimonio que debe ser utilizada para reconocer la corrección de periodos anteriores del valor de unos bienes muebles que se encuentran sobrevalorados

Doctora

DIANA LORENA LOAIZA ESPINOSA

Contadora

Empresas Públicas Municipales de Mistrató E.S.P.

Mistrató, Risaralda

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031462, el día 17 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación acerca de la cuenta contable del patrimonio que debe ser utilizada para reconocer la corrección en el valor de unos bienes muebles que se encuentran sobrevalorados.

Adicionalmente, por medio de comunicación vía telefónica, el consultante informó que el hecho descrito afecta periodos anteriores.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con corrección de errores, indican:

“5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES señala:

“3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, dentro de los cuales se incluyen entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Con el fin de efectuar la corrección del error, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores menciona que, cuando se trata de errores de periodos anteriores, debe realizarse en el periodo en el que se descubre el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, y si en su momento se debió reconocer el hecho mediante cuentas de resultados la contrapartida corresponderá a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para el caso de Empresas Públicas Municipales de Mistrató E.S.P., el valor de los bienes muebles que se encuentran sobrevalorados afecta periodos anteriores, por tanto, se debe reconocer un débito en la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta del ACTIVO correspondiente. Así mismo, debe corregirse la estimación de la depreciación mediante un débito en la subcuenta de depreciación del ACTIVO correspondiente y un crédito en la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulado, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de forma retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error no es material no se requerirá su reexpresión retroactiva, por lo tanto, solo tendrá efectos prospectivos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041331 DEL 26-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingreso por Transferencias y Subvenciones Cuentas por cobrar Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes de Propiedades, planta y equipo transferidos entre entidades de Gobierno Capitalización de costos de financiación en activos aptos Reconocimiento de Cuentas por cobrar por la prestación de servicios

Doctora  
MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA  
Contadora  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033232 del 21 de julio de 2020, mediante la cual pregunta:

1. En relación con un terreno cedido por la Gobernación de Risaralda a la universidad,
  - ¿La Universidad debe incorporar dicho terreno?
  - ¿Por el valor al cual la Gobernación le dio de baja?
  - ¿Cuál es la norma que establece cómo determinar el valor de dicho activo?
  - Si se tiene el avalúo de 2017 y se incorpora en 2020, ¿dicho avalúo debe ajustarse año a año con el IPC?
  
2. Vigencias futuras y cofinanciación de proyectos de inversión de Agroindustria.  
A la Universidad le fueron autorizadas vigencias futuras hasta el 2024
  - ¿La aprobación de las vigencias futuras se contabilizan?
  - ¿Cómo sería esa contabilización?
  - ¿Cómo se contabiliza esa cofinanciación del proyecto en mención?



3. La universidad suscribió un contrato de prestación de servicios con el Municipio de Pereira en tres etapas, por la tercera etapa se facturó y fue entregada al Municipio, la cual a la fecha no ha sido cancelada, por inconvenientes con el Municipio, quien en comunicación dirigida a la Universidad manifiesta que no cuenta con el presupuesto, por lo anterior:

- ¿La Universidad no podía expedir la factura ni contabilizar la Cuenta por cobrar?
- Si se presenta un proceso jurídico para su cobro, esta factura se debe contabilizar en otra cuenta o se debe dar de baja de las cuentas por cobrar.

4. Cómo se deben calcular los costos de financiación para una construcción en curso.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

- En relación con el terreno

El Marco Conceptual para las entidades que aplican el Marco normativo para las entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, define los elementos que componen los estados financieros y en relación con los activos señala:

#### “6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

Los eventos pasados que dan origen a un activo pueden ser producto de diferentes sucesos; por ejemplo, una entidad puede obtener activos en una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. (...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. (...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

## 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. (...)

### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso

(...)

#### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)"

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

(...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de "imparcialidad" en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede

obtener un potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, específicamente la Resolución 425 de 2019, señalan:

Norma de Propiedades, planta y equipo:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; (...). Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

##### 10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo,

(...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)”

Por su parte la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, señala en relación con la Transferencia de bienes entre entidades de Gobierno:

### “1.3. Transferencias

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayados fuera de texto)

- Cuentas por cobrar

La información financiera de las entidades debe ser útil y para ello atender a las características fundamentales y a principios o pautas básicas que orientan el proceso contable, de los cuales es pertinente referirnos al de Devengo que señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma de Cuentas por cobrar señala:

### “2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

## 2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

## 2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

## 2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

- Cálculo de los costos de financiación capitalizables en activos aptos.

La Norma de Costos de Financiación contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos para las entidades de Gobierno, señala:

#### “18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.

##### 18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

(...)

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

##### 18.2. Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.

6. Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos por financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas me permito señalar:

### 1. Terreno cedido por la Gobernación de Risaralda a la Universidad.

Acorde con lo señalado en el Marco conceptual aplicado por las entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener un potencial de servicio, de manera que como la Gobernación mediante acto administrativo cedió el control del bien a favor de la Universidad, esta deberá incorporarlo en la contabilidad.

Ahora, para el reconocimiento del activo, la entidad analizará si en cumplimiento de la Norma de Propiedades, planta y equipo, corresponde a activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos que no espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y prevé usarlos durante más de 12 meses.

Esta misma Norma dispone que los terrenos donde se construyen las Propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado y cuando se trata de bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación, aplicará la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual establece que dichos bienes se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

De otra parte, para el reconocimiento de los bienes de Propiedades, planta y equipo se utiliza como criterio de medición el costo y la medición posterior corresponde al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo que en aplicación de la normatividad contable vigente, no es procedente la actualización mediante avalúo a que se refiere en su solicitud.

### 2. Vigencias futuras y cofinanciación de proyectos de inversión de Agroindustria

Las vigencias futuras es un concepto de la contabilidad presupuestal y el reconocimiento de los hechos económicos derivados de la ejecución del presupuesto de gastos en los sistemas de información financiera pública se realiza en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente equiparables; es decir, que la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí.



En este sentido, el registro de los hechos económicos en el sistema de información contable debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales y, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, como ocurre en el caso de la aprobación de apropiaciones presupuestales, de sus modificaciones, de la expedición de certificados de disponibilidad, del registro presupuestal de los compromisos o de la aprobación de vigencias futuras, que no afectan la situación financiera de la entidad ni los resultados del periodo contable.

### 3. Cuentas por cobrar

En relación con el reconocimiento o no de las cuentas por cobrar, por el principio de Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo. Esto es, si la entidad atendió y cumplió con las condiciones pactadas para la prestación del servicio, surgió un derecho a reconocer como cuenta por cobrar y como ingreso en el estado de resultados del período.

De otra parte, en atención a lo dispuesto por la Norma de Cuentas por cobrar su valor en la medición posterior corresponde al valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor el cual, si existen indicios por incumplimiento en el pago y se estima en forma individual, corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

Ahora bien, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades están en la obligación de cobrar dichas acreencias, porque se espera la entrada de flujo de efectivo.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando no pueda ejercerse la acción de cobro por haberse liquidado la entidad deudora, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos acudiendo ante los jueces competentes, no se

espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Además, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido sus funcionarios.

#### 4. Cálculo de los costos de financiación capitalizables en activos aptos.

La Norma de costos de financiación dispone que se reconocerán como un mayor valor de los activos los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto, esto es, aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado.

En relación con la medición de los costos de financiación la Norma establece dos escenarios:

- Cuando los costos corresponden a un préstamo asociado específicamente con el activo apto, la entidad capitalizará los costos financieros durante el período contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.
- Si los costos financieros corresponden a préstamos que no están destinados específicamente para el activo apto, la entidad determinará el valor de los costos de financiación, aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. Esta tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054631 DEL 18-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	¿Las donaciones que se han hecho al hospital por parte del departamento como son camas uci, ventiladores y demás donaciones, estas se llevan a la propiedad, planta y equipo o se llevarán directamente al patrimonio?

Doctora  
 KELIA PATRICIA HERNÁNDEZ MORA  
 Revisora Fiscal  
 E.S.E. Hospital San Vicente de Paul-Lorica  
 Lorica, Córdoba

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040782, del día 04 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“¿Las donaciones que se han hecho al hospital por parte del departamento como son camas uci, ventiladores y demás donaciones, estas se llevan a la propiedad, planta y equipo o se llevarán directamente al patrimonio?”.

Mediante correos electrónicos del 09 de septiembre de 2020, la consultante nos informó que se trata de la E.S.E. Hospital San Vicente de Paul de Lorica y que ella es la Revisora Fiscal y que los bienes donados son para uso del objeto social que es la prestación de servicios de salud de segundo nivel.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los activos, reza:

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (...).

#### “6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo”.

Por otro lado, el numeral 10.1-Reconocimiento de la norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o par propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se

espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. (...).

Por otra parte, el numeral 2.2-Subvenciones de la norma AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES, contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

## 2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

### “2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de préstamos por pagar.

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

13. Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de préstamos por pagar”.

#### “2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del estado del resultado integral.

#### 2.2.5. Revelaciones

16. La empresa revelará la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas;
- b) las condiciones cumplidas, por cumplir y otras contingencias relacionadas con las subvenciones condicionadas que no se hayan reconocido en resultados;
- c) los periodos que cubre la subvención, así como los montos amortizados y por amortizar;
- y
- d) las subvenciones a las que no se les haya podido asignar un valor”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación -CGN, anexo a la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe los siguientes grupos y cuentas:

#### “16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. También incluye las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de 12 meses”. (Subrayado fuera del texto).

#### “44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de terceros y que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

#### 4430-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al

cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie”. (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Como se refiere a donaciones, las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones. Si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismos.

Como las donaciones efectuadas se refieren a bienes tangibles que serán utilizados por la E.S.E. para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento, los cuales no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la E.S.E. y se prevé usarse durante más de 12 meses, se deben reconocer en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, y su contrapartida será la subcuenta 443004-Donaciones de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000054721 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de edificios que se utilizan como propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo.

Doctora  
 ÁNGELA BIBIANA CRUZ ESCOBAR  
 Gestor de auditoría financiera y de impuestos  
 Kreston RM S.A.  
 Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039492, el día 27 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Envío correo solicitando comedidamente aclaración con respecto al espacio que se dé en arrendamiento por parte de Red Salud Armenia E.S.E., si se debe realizar una descomponetización (Sic) y separarlo como propiedad de inversión del activo edificación, por la renta generada.

Quedo atenta si es posible realizar dicha aclaración para la presentación en los estados financiero y libros auxiliares contables de la entidad.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

**“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****10.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

(...)

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos, la empresa las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ella para la producción o venta de bienes o servicios, o para fines administrativos.

(...)

## 13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

2. Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen un arrendamiento, la empresa aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes que no son un arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si el valor relativo de estos componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplicarán las disposiciones de esta Norma. Los componentes de

arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

(...)

### 13.1. Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la empresa analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo dispuesto en el párrafo 3 de la norma de Propiedades de Inversión, citado en las consideraciones, cuando un inmueble se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía y, simultáneamente, una parte de este inmueble se destina al uso administrativo, productivo o de prestación de servicios, la empresa debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra:

*1. Si la empresa puede vender o poner en arrendamiento financiero la parte del inmueble que tiene con el propósito de generar renta o plusvalía, entonces la empresa debe reconocer esta parte como propiedad de inversión y la otra parte, como propiedades, planta y equipo.*

Es pertinente aclarar que un arrendamiento financiero, conforme a la norma de Arrendamientos citada, se configura cuando el arrendador transfiere, sustancialmente, al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un bien, aun cuando no se realice la transferencia de propiedad o titularidad jurídica.

En este escenario, la empresa debe dar el tratamiento contable respectivo a cada una de las partes del inmueble, para la medición inicial, la medición posterior y las revelaciones que corresponden a las normas de Propiedades de inversión y Propiedades, planta y equipo.

*2. Si la empresa no puede vender o poner en arrendamiento financiero la parte del inmueble que se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía, entonces debe evaluar en cuál de las siguientes dos situaciones se encuentra:*

A. Si la parte del inmueble que se tiene con el propósito de uso para actividades administrativas, productivas o de prestación de servicios es poco significativa frente a la otra parte, entonces la empresa debe reconocer todo el inmueble como propiedades de inversión.

B. Si la parte del inmueble que se tiene con el propósito de generar renta o plusvalía es poco significativa, entonces la empresa debe reconocer todo el inmueble como propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100050581 DEL 23-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo con posterioridad a su reconocimiento. Uso del método de revaluación.

Doctora  
JENNIFER CARLINA CAMARGO FERNÁNDEZ  
Contadora  
Terminal de Transporte de Sogamoso  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20201200042692, el día 9 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

La Terminal de Transportes de Sogamoso se encuentra en un proceso de negociación para adquirir un lote de terreno para la construcción de la nueva terminal de transportes, el cual se encuentra en zona rural del municipio de Sogamoso. Sin embargo, por cambios en el Plan de Ordenamiento Territorial, se proyecta que este predio pase de zona rural a urbana, y que cuando esto suceda el lote deberá ser objeto de avalúo técnico, lo cual aumentará su valor de adquisición.

1. ¿Debe reconocerse contablemente el incremento generado por el avalúo posterior a la compra inicial? ¿Cuál es el procedimiento?
2. ¿La Terminal de Transportes de Sogamoso puede aplicar el método de revaluación?
3. De acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, ¿cada cuánto tiempo debe realizarse el avalúo técnico de los elementos de propiedades, planta y equipo de la Terminal?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

#### 10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

(...)

#### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin, por tanto, tampoco es permitido el uso del método de revaluación.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20202000055361 DEL 08-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Cuentas de orden deudoras-deudoras de control Cuentas de orden deudoras-deudoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes recibidos de una entidad de gobierno

Doctor  
HUMBERTO MIELES

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041042, el día 7 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“A mediados del año 2009, solicite (Sic) a la contaduría (Sic) general (Sic) de la nación (Sic) pronunciamiento oficial con el objeto de interpretar ajustado a las normas contables publicas (Sic) vigentes lo ordenado por el artículo 27.4 de la ley 142 de 1994, pues bien, considerando que ciertas normas contables públicas han sido modificadas que podrían incidir en el concepto del año 2009, que anexo. Por ello, presento a su consideración revisión de dicho pronunciamiento contable con el propósito de convalidarlo o rectificarlo. Precisar que dicho concepto el del año 2019 (Sic), determino (Sic) que los bienes que entrega una entidad pública a otra entidad pública ajustado al artículo 27.4 de la ley 142 de 1994 para efectos contables son bienes recibidos de tercero (Sic). Por lo tanto, se registrarán en la cuenta; ACREDITORES EN CONTROL, POR CONTRA.

Dicho lo anterior, respetuosamente tal como lo manifesté previamente requiero a su despacho establezca lo siguiente;

A. A la fecha el pronunciamiento contable emitido por la contaduría (Sic) general (Sic) de la nación (Sic). Anexo, está o no vigente.

B. Negativo el literal anterior, cual (Sic) es la respuesta contable de la aplicación del artículo 27.4 de la ley 142 de 1994, relacionado con la sentencia C-729 (Sic) del 2008, emitida por la H. corte (Sic) constitucional (Sic) donde se determinó que los aportes(bienes) efectuados

por una entidad pública a otra entidad pública no son considerados aportes de capital a la entidad que la recibe.

Favor enviar respuesta al correo electrónico: h.eles.s@hormail.com”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“CAPÍTULO II.

### PARTICIPACIÓN DE ENTIDADES PUBLICAS EN EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS

ARTÍCULO 27. REGLAS ESPECIALES SOBRE LA PARTICIPACIÓN DE ENTIDADES PUBLICAS. La Nación, las entidades territoriales, y las entidades descentralizadas de cualquier nivel administrativo que participen a cualquier título en el capital de las empresas de servicios públicos, están sometidas a las siguientes reglas especiales:

(...)

27.4. En las empresas de servicios públicos con aportes oficiales son bienes de la Nación, de las entidades territoriales, o de las entidades descentralizadas, los aportes hechos por ellas al capital, los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio, y los dividendos que puedan corresponderles. A tales bienes, y a los actos o contratos que versen en forma directa, expresa y exclusiva sobre ellos, se aplicará la vigilancia de la Contraloría General de la República, y de las contralorías departamentales y municipales.

El control podrá ser realizado por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos y contratadas previo concepto del Consejo de Estado o del Tribunal Administrativo competente, según se trate de acciones o aportes nacionales o de las entidades territoriales.

(...)

TÍTULO VI.

### EL RÉGIMEN TARIFARIO DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS

CAPÍTULO I.

## CONCEPTOS GENERALES

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos.” (Subrayado fuera de texto)

La Sentencia de la Corte Constitucional N° C-739 de 2008, sobre la interpretación del artículo 143 de la Ley 1151 de 2007, mediante el cual se modifica el literal 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, determina:

“INTERPRETACION LITERAL EN CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Precisión del sentido de la norma

A juicio de la Corte, la expresión “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios” permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes de capital, pero la expresión “siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...” permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte, por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda,

canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues no hay subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.

(...)

3.1. La interpretación literal del artículo 143 de la Ley 1151 de 2007.

(...)

Por lo que se desprende de su tenor literal, la disposición transcrita prescribe lo siguiente:

a) Autoriza a las entidades públicas a aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios.

b) Condiciona la anterior facultad a que el valor de los aportes “no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios” (a todos).

c) Condiciona la misma facultad a que “en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor”.

d) Indica que las comisiones de regulación deben establecer mecanismos para “garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes”.

c) Aclara que lo dispuesto en la norma no se aplica cuando “se realice enajenación o capitalización respecto de dichos bienes o derechos.”

Desglosada la norma, puede apreciarse que el supuesto de hecho regulado por ella no es aquel en el cual media un proceso de “enajenación” de bienes o derechos de la entidad pública, cuya propiedad se transfiere a la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios que los recibe. Dicho supuesto fáctico regulado tampoco es el de la “capitalización”, es decir, no se trata de aportes de capital que generen un correlativo derecho a favor de la entidad pública aportante, representado en acciones de la empresa de servicios públicos domiciliarios receptora. A lo anterior se refiere el inciso final de la norma cuando afirma: “Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización respecto de dichos bienes o derechos.” (Negrillas fuera del original)

Así pues, se trata de bienes o derechos que se entregan a las empresas de servicios públicos domiciliarios, que deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: “Las

Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.” (Negrillas fuera del original)

En este punto resulta oportuno recordar que conforme a lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, pueden prestar servicios públicos domiciliarios, entre otras personas, las “empresas de servicios públicos”. Y que el artículo 17 de la misma Ley prescribe que “las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones”. Al respecto, esta Corporación ha explicado lo siguiente:

“El término empresas de servicios públicos domiciliarios, lo reserva la Ley 142 de 1994 para las sociedades por acciones –sean éstas públicas, mixtas o privadas-que participen en la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; o la realización de una o varias de las actividades complementarias. De tal manera que una comunidad organizada mediante una forma diferente no es considerada empresa de servicios públicos domiciliarios.

...

“En cuanto al capital de la empresa, éste puede pertenecer a inversionistas nacionales o extranjeros. El capital de la empresa se dividirá en acciones de igual valor que se representarán en títulos negociables. En las asambleas, los socios podrán emitir tantos votos como correspondan a sus acciones; pero todas las decisiones requieren el voto favorable de un número plural de socios. En todo caso, la empresa no podrá constituirse ni funcionar con menos de cinco accionistas.” (Negrillas fuera del original)

Ahora bien, la norma acusada es enfática en condicionar la posibilidad de hacer los aportes no constitutivos de capital a que se refiere, a que el valor de los mismos no tenga incidencia en el cálculo de la tarifa de los servicios públicos para ninguno de los usuarios de la empresa receptora del aporte. Es decir, sin importar el estrato del usuario, en ningún caso el valor dado al aporte tiene por qué reflejarse en el cálculo de la tarifa que paga dicho usuario. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...”. (Negrillas fuera del original)

A juicio de la Corte, la expresión “Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios” permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes

de capital. La norma nada habla acerca de si este “aporte” es a título gratuito o no, pero el hecho de que el mismo no se vea reflejado en la tarifa que cobran las empresas por la presentación del servicio, permitiría inferir que sí lo es. Pues si no fuera gratuito, generaría un costo para dichas empresas, y entonces lo equitativo sería permitir que el mismo se pudiera trasladar a la tarifa que pagan los usuarios del servicio, como de manera general lo establece la ley. Así las cosas, las empresas prestadoras de servicios se beneficiarían gratuitamente de la utilización o explotación de unos bienes o derechos ajenos, de los que se valdrían para prestar el servicio.

No obstante (Sic) lo anterior, la expresión “siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...” también permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. Se trata, además, de un subsidio generalizado, que se extiende a todos los estratos socioeconómicos que utilizan el servicio; ciertamente, la ley no distingue entre los usuarios de diferente estrato, para señalar que sólo a unos de ellos los beneficiará este aporte que no se refleja en las tarifas.

La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte. No se está enriqueciendo. Por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda, canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues (Sic) no hay subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 156 de 2018 de la CGN, mediante la cual se modifica la Resolución N° 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, determina:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 1° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1°. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativo para

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.

ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;
- 3) los fondos con personería jurídica;
- 4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías;
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación

financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de los estados financieros,



puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen:

## “2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

### “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a

sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la empresa.

(...)

### 2.2. Administración y venta de bienes

Quando se entreguen bienes en administración, (...) la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 2.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, (...) la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y

acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)." (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000017841, del 01 de abril de 2020, sobre el reconocimiento de bienes entregados por una entidad de gobierno a una empresa pública de servicios públicos domiciliarios en calidad de aportes patrimoniales, la CGN concluyó:

“La Contaduría General de la Nación, según lo establecido en el artículo 354 de la constitución política y la Ley 298 de 1996, no tiene dentro del alcance de sus funciones emitir concepto sobre los efectos fiscales de las transacciones realizadas por las entidades del sector público. En ese sentido, este concepto se debe tener en cuenta para los efectos contables de los hechos económicos objeto de su consulta. Por tanto, atendiendo a la normativa contable pública vigente, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizado por la Resolución 425 de 2019, y anexo de la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 426 de 2019, citados en las consideraciones, la Corporación Autónoma Regional y la empresa de servicios públicos domiciliarios deben evaluar bajo cuál de los siguientes tres escenarios se realiza la entrega de los bienes inmuebles, red de acueducto y alcantarillado y plantas de tratamiento, y proceder conforme se describe en cada escenario:

1. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado y se espera negociar.

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO, CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, si los instrumentos de patrimonio recibidos a cambio tienen valor de mercado, pero no se espera negociarlos y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, cuando los instrumentos de patrimonio no tengan valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control

sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.

INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADOS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si mediante un acuerdo, el inversionista obtiene el control conjunto en la entidad receptora de la inversión y derecho a los activos netos del acuerdo.

2. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de los bienes como aporte patrimonial para aumentar su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios y la empresa no es societaria, se debe proceder a la baja en cuentas de los bienes entregados y, como contrapartida, proceder al reconocimiento de un gasto en la cuenta 589009 Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

En los dos escenarios anteriores, la empresa de servicios públicos domiciliarios reconocerá los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

3. Si la Corporación Autónoma Regional realiza la entrega de bienes como aporte no patrimonial, por tanto, no aumenta su participación en la empresa de servicios públicos domiciliarios, se debe realizar el reconocimiento como sigue:

La Corporación Autónoma debe registrar un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo donde se tengan reconocidos los bienes entregados, cuya contrapartida será un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424 SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa de servicios públicos debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida será un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430 SUBVENCIONES. Al realizar el cierre contable del ejercicio, este reconocimiento se verá reflejado en un aumento patrimonial de la empresa por la vía del resultado del ejercicio.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000049331, del 26 de agosto de 2020, sobre el tratamiento contable de los bienes recibidos en concesión desde la perspectiva del concesionario, la CGN concluyó:

“En su comunicación inicial, con base en la cual la CGN emitió el Concepto N° 20202000017841, del 1 de abril de 2020, se planteó el escenario en el que una Corporación Autónoma realizó, en su calidad de accionista de la empresa, aportes a una Empresa oficial de servicios públicos. En ese contexto planteado por el consultante, se mantiene vigente lo concluido en el concepto mencionado sobre el reconocimiento de los bienes aportados por la entidad de gobierno a la empresa y los diferentes escenarios bajo los cuales se realiza el tratamiento contable de tales aportes.

Ahora bien, de conformidad con su nuevo planteamiento, el caso se contextualiza en un acuerdo de concesión, en el cual la Corporación actúa como concedente de unos recursos y la Empresa oficial de servicios públicos como concesionario. Teniendo en cuenta lo anterior y lo citado en las consideraciones sobre la norma de acuerdos de concesión desde las perspectiva de la entidad concedente del Marco normativo para entidades de gobierno, es pertinente aclarar que un acuerdo de concesión se constituye entre un concedente y un concesionario, con el fin de que el concesionario explote los recursos en concesión en el desarrollo de una actividad en nombre del concedente, y que los recursos en concesión se encuentran bajo el control del concedente, toda vez que es esta entidad la que puede definir el uso y las restricciones sobre los recursos objeto del acuerdo de concesión.

Si el caso objeto de su consulta cumple con lo definido como acuerdo de concesión por la norma mencionada en el párrafo anterior, entonces desde la perspectiva de la empresa de servicios públicos, es decir, el concesionario, los recursos recibidos en concesión no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, dado que la empresa no tiene el control sobre los mismos. Por tanto, la empresa no puede incorporar estos recursos en la propiedad, planta y equipo, en particular, ni en ningún elemento de sus estados financieros, en general. No obstante, conforme lo señalado en el Marco Conceptual citado en las consideraciones, la empresa debe revelar en las notas a los estados financieros los recursos recibidos en concesión, siempre que sean relevantes para la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Adicionalmente, conforme a lo establecido en la norma de Pasivos contingentes citada en las consideraciones, la empresa no puede reconocer un pasivo contingente por los recursos recibidos en concesión, ya que estos recursos no le implican una obligación posible que se pueda convertir en probable (provisión) o presente (pasivo) tras la ocurrencia de hechos futuros, dado que en un acuerdo de concesión son claros los derechos y las obligaciones tanto del concedente como del concesionario y no existe incertidumbre sobre la medición o el control de los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Sobre la vigencia del Concepto N° 20097-132366, del 31 de julio de 2009:

Atendiendo a lo dispuesto en la Resolución de la CGN N° 156 de 2018, que modificó la conformación y el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dado el proceso de convergencia con estándares internacionales de contabilidad para el sector público, que se viene adelantando desde el año 2009, se informa que el Concepto N° 20097-132366 se encuentra sin efecto, actualmente, toda vez que la normativa contable pública sobre la cual se sustenta no corresponde al RCP vigente en la actualidad.

### 2. Sobre el tratamiento contable de los bienes entregados por una entidad de gobierno a una empresa de servicios públicos domiciliarios que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del RCP actual:

Esta parte de su consulta se resuelve en un sentido amplio, dado que incluye escenarios más allá de lo consultado por el ciudadano, ya que se considera pertinente incluir las diferentes circunstancias bajo las cuales una entidad de gobierno puede entregar bienes a una empresa de servicios públicos, con el fin de dar una comprensión integral del hecho económico y las diferentes formas en las que se puede dar un tratamiento contable en el contexto del RCP actual.

Por una parte, si la entrega de los bienes se realiza en un proceso de capitalización, en el que la entidad de gobierno adquiere o aumenta su participación patrimonial en la empresa de servicios públicos, o si la entrega de los bienes se realiza en un proceso de subvención, en el que la entidad de gobierno entrega los bienes sin contraprestación a la empresa de servicios públicos, entonces se debe proceder conforme lo concluido por la CGN en el Concepto N° 20202000017841, del 01 de abril de 2020.

Adicionalmente, si los bienes son parte de un contrato de concesión, en el que la empresa de servicios públicos explota los bienes en una actividad desarrollada en nombre de la entidad de gobierno, entonces la empresa debe proceder conforme lo concluido por la CGN en el Concepto N° 20202000049331, del 26 de agosto de 2020.

Por otra parte, conforme lo dispuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-739 de 2008, si los bienes objeto de su consulta no forman parte de un proceso de capitalización ni de subvención a la empresa y, además, se encuentran en el ámbito de aplicación del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, es decir, la empresa no obtiene beneficios económicos

por su uso, debido a su carácter de subsidio indirecto a la demanda, y está obligada a usarlos, mantenerlos y devolverlos a la entidad que se los entrega, entonces la empresa no los puede reconocer como activos, toda vez que no son recursos controlados por la entidad para la obtención de beneficios económicos futuros, conforme lo señalado por el Marco Conceptual citado.

Asimismo, los bienes o recursos recibidos en el marco del artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, conforme lo señalado en la norma de Pasivos contingentes, se configuran como una obligación posible, derivada de hechos pasados, que puede ocasionar la salida de beneficios económicos, por lo que la empresa debe darles el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Por tanto, al momento de recibir los bienes objeto de su consulta, las empresas de servicios públicos sujetas al RCP deben realizar un registro débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con posterioridad, cuando se realice la restitución de los bienes a la entidad que los aportó, la empresa debe realizar un registro crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100051211 DEL 03-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Gasto por depreciaciones, deterioro, agotamiento, amortizaciones y provisiones Costos de transformación-Servicios de salud Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de depreciación de Propiedades, planta y equipo utilizados en la prestación de servicios. Presentación en el Estado de Situación Financiera de las cuentas por pagar vencidas por adquisición de bienes y servicios.

Doctor  
ARBEY QUIJANO CALAMBAS  
Contador Público

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010042652, el día 9 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contaduría viene realizando algunos hallazgos a las entidades que no cotizan en bolsa como es el caso de las Empresas Sociales del Estado por el registro de la depreciación que solicitan esté acorde a las cuentas 1685 contra cuenta 5360. No se tiene en cuenta que este tipo de entidades utiliza las cuentas 73 de costos por servicios de salud y existen unas subcuentas (07) en cada uno de los centros de costos que nos permiten registrar la depreciación en dichas cuentas.

El Ministerio de Hacienda en los programas de Saneamiento Fiscal y Financiero solicita que aquellas deudas registradas por concepto de compras de bienes y servicios que fueron registradas como pasivos corrientes y debido a la falta de liquidez no han realizado los respectivos pagos después de 360 días a pesar que (Sic) el convenio para el pago era entre 30 y 60 días sean trasladados como pasivos no corrientes. ¿Esto tiene alguna directriz dentro de la Contaduría General de la Nación? Se supone que por el contrario este pasivo es más exigible que cualquier e incluso ha generado múltiples demandas en las entidades.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:



## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, establece:

### “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

##### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

##### 6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros (...)

### 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento de los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos, por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

#### 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

## 10.3. Medición posterior

(...)

19. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

## 1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

## 1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

## 1.3.2. Estado de situación financiera

(...)

## 1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

(...)

## 1.3.2.2.2. Pasivos corrientes y no corrientes

20. La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando: a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

21. La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes." (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define:

## "5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1- El valor de la depreciación durante el periodo contable.

## SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

(...)

## 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes:

(...)

Depreciación y Amortización: comprende los costos originados en la utilización de activos, tangibles e intangibles, en la producción de bienes y en la prestación de servicios.

(...)

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Sobre el tratamiento contable de la depreciación: El párrafo 19 de la norma 'Propiedades, planta y equipo' establece que la depreciación consiste en la distribución sistemática del valor depreciable de estos bienes, que representa el consumo de los beneficios económicos producidos por ellos. Asimismo, el Marco Conceptual define que la diferencia entre costos y gastos consiste en la relación de los decrementos de los activos con la producción de bienes o la prestación de servicios. Adicionalmente, la empresa puede consumir los beneficios económicos derivados de las propiedades, planta y equipo, tanto en la producción de bienes o prestación de servicios como en el desarrollo de actividades administrativas o de apoyo a su objeto misional.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, la empresa debe reconocer la depreciación de las propiedades, planta y equipo con el registro crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), cuya contrapartida puede ser el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si los bienes son utilizados en actividades administrativas o de apoyo a su objeto misional, o el débito de la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, si los bienes son utilizados en la prestación de los servicios de salud.

Por tanto, se debe ajustar el criterio de validación de la información financiera, al que hace referencia en su comunicación, con el fin de que se incluya el saldo tanto de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, como de las cuentas correspondientes del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, en la verificación del reconocimiento de la depreciación del periodo, como contrapartidas del valor reconocido en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2. Sobre la presentación de las cuentas por pagar vencidas en el estado de situación financiera: El párrafo 20 de la norma 'Presentación de estados financieros' establece que se deben presentar como pasivos corrientes en el estado de situación financiera aquellas obligaciones que cumplan alguna de las siguientes tres condiciones:

a. La empresa espere liquidar la obligación en el ciclo normal de su operación. Es decir, aquellas obligaciones de las cuales la empresa tenga la expectativa de pagar durante el periodo contable siguiente al que se informa, con base en su experiencia sobre las condiciones de normalidad en el desarrollo de su operación. Por ejemplo, en la experiencia de la empresa, normalmente los beneficios a los empleados de corto plazo y las cuentas

comerciales por pagar se pagan dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

b. La empresa deba liquidar la obligación dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Es decir, dentro de las condiciones pactadas en los contratos con los diferentes acreedores, se encuentra como condición de pago, el pago de la obligación dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Por ejemplo, en un operación de crédito, se establece la obligación de pagar abonos al capital e intereses durante el plazo del instrumento financiero, por tanto, la empresa debe presentar como pasivo corriente, aquellos abonos a capital e intereses causados que esté en la obligación de pagar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, y como pasivo no corriente, el capital e intereses causados que esté en la obligación de pagar después de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

c. La empresa no pueda aplazar incondicionalmente el pago de la obligación a un periodo posterior a los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. Es decir, dentro de las condiciones pactadas en los contratos con los diferentes acreedores, la empresa no se encuentra facultada, sin condiciones previas, para aplazar a discreción el pago de la obligación más allá del periodo contable siguiente a la presentación de los estados financieros. Por tanto, si el aplazamiento del pago se encuentra sometido al cumplimiento de una condición, que se espera satisfacer dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, entonces no existiría la posibilidad de aplazar incondicionalmente el pago de la obligación y estas obligaciones deben presentarse como pasivos corrientes. Algunos ejemplos de las condiciones para el aplazamiento del pago pueden ser: la disponibilidad presupuestal, las condiciones de liquidez de la empresa o la revisión de un entregable pactado en el contrato.

En consecuencia, la empresa debe evaluar para cada una de las cuentas por pagar vencidas, objeto de su consulta, si cumplen alguno de los criterios descritos anteriormente y, de ser así, presentar tales cuentas por pagar en el pasivo corriente de su estado de situación financiera. De lo contrario, debe presentar estas cuentas por pagar en el pasivo no corriente del mismo estado financiero.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100061661 DEL 04-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los anticipos en compra de terrenos

Doctora  
CAROLINA OLARTE CASTELLANOS  
Contadora  
Metro de Bogotá S.A.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051742, el día 24 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante Acuerdo Distrital 642 de 2016, la Empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) tiene la competencia de anunciar, declarar la utilidad pública, las condiciones de urgencia para adquirir por enajenación voluntaria o mediante los mecanismos legales de expropiación judicial o administrativa, los inmuebles requeridos para el cumplimiento de su objeto social en los términos del artículo 3°.

Que adicional a la gestión predial que adelanta la empresa Metro de Bogotá, se suscribe el convenio 1021 de 2017 con el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), con el objeto adquirir los inmuebles y predios afectados al uso público requeridos para la infraestructura de la Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB)

Que mediante el concepto No 20192300004421 de 26 de febrero de 2019, la CGN emitió concepto sobre la consulta radicada con el No 2018550004848-2 del 30 noviembre de 2018 por la empresa Metro de Bogotá S.A (EMB) sobre el tratamiento contable para los terrenos adquiridos para el proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá (PLMB) y la cual hace parte de la doctrina contable pública compilada.

Que de acuerdo con los recursos legales para la adquisición predial se efectúan actos administrativos de oferta de compra tendiente a obtener un acuerdo de negociación directa o enajenación voluntaria con los titulares del derecho de dominio de los inmuebles,

indicando el precio indemnizatorio (según avaluó(sic)), forma de pago y demás información pertinente para dicho trámite.

Que una vez aceptada la oferta de compra, se procede con la promesa de compraventa pactando los términos de la negociación incluida la forma de pago y las obligaciones derivadas para la entrega física del inmueble.

Que la forma de pago de los contratos de compraventa se componen de varios pagos los cuales están condicionados por obligaciones por parte del vendedor, como del comprador.

Que la entrega física del inmueble por parte del vendedor, a la empresa Metro de Bogotá o al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) se efectúa como requisito del ultimo (sic) pago correspondiente al 10% del valor del contrato.

Que la Empresa Metro de Bogotá, procedió a efectuar los registros correspondientes, conforme al concepto recibido por parte de la CGN, no obstante en la auditoría efectuada por la Contraloría de Bogotá, se recibió observación referente al reconocimiento de los predios en mención, así: "En revisión efectuada a los movimientos de la cuenta 1605-Terrenos se observa el registro durante la vigencia 2019, de pagos parciales efectuados con destino a la adquisición predial, aun cuando los predios no han surtido la entrega real y material a la EMB y no han sido recibidos por el responsable de recursos físicos de la Empresa, conforme a las políticas contables adoptadas."

Aunado a lo anterior, la Empresa señala que ha dado cumplimiento al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con el radicado N° 2019000072521, en el cual se establecen los aspectos a ser evaluados por la Empresa para el reconocimientos de los activos; entre otros se cita: "... Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo".

No obstante, y como se manifestó en el informe preliminar de la Contraloría de Bogotá se entiende que la EMB controla los predios una vez recibidos, fecha a partir se entrega el bien y se asume su administración en concordancia con el procedimiento de la Empresa Metro de Bogotá SA "CÓDIGO: AP-IN-003 INSTRUCTIVO PARA LA ADMINISTRACIÓN DE INMUEBLES Y PREDIOS ADQUIRIDOS EN EL MARCO DEL PROCESO DE GESTIÓN PREDIAL". Por tanto, este Organismo de Control no encuentra justificación del registro de predios en el grupo Propiedad, planta y equipo, de bienes que aún no han sido objeto de entrega real y material.



Es importante aclarar que el concepto CGN No 20192300004421 citado, no hace alusión a los pagos parciales registrados en la cuenta 1605-Terrenos, realizados con anterioridad a la entrega real y material de los predios.

Consulta: Teniendo en cuenta que para la entrega real y material del inmueble, la Empresa Metro de Bogotá S.A. debe efectuar los pagos que completen el 90% del total de la promesa de compra venta, se requiere conocer ¿Cuál es el tratamiento contable para las obligaciones que se originen antes de la entrega real y material de inmueble?, es decir para los pagos parciales derivados de las promesas de compraventa en la adquisición predial. Y ¿Es válido registrar los pagos parciales en la cuenta Bienes y Servicios pagados por Anticipado como lo sugiere el organismo de Control?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en los numerales 6.1.1. y 6.2.1., señala lo siguiente:

### “6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

73. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

74. Cuando no exista probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos futuros, la empresa debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la empresa no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General del Cuentas contenido en. El Maco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado mediante la Resolución 139 de 2015, señala:

#### 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

##### SE ACREDITA CON:

1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

#### 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.” (Subrayado fuer de texto)

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...) No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo estipulado en los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los cuales se definen los activos como recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros cuya medición sea fiable, los anticipos pactados contractualmente, deben reconocerse como activos.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la empresa y las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Por lo antes expuesto, un anticipo entregado en cumplimiento de un acuerdo contractual, se registra mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Respecto de la utilización de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, para el reconocimiento de los pagos parciales para la adquisición de terrenos, no es viable toda vez, que el uso de esta cuenta está dado para el reconociendo de bienes y servicios adquiridos de forma anticipada, que se deberán reconocer mediante la amortización atendiendo el principio de devengo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100065591 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del lote que cede ECOPETROL en la ejecución del convenio de colaboración DHS No. 5211049, celebrado entre ECOPETROL S.A., el Departamento del Meta, la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio S.A.

Doctora

YENNY MARCELA CASTRO C.

Contador

E.P.S. Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A.

Villavicencio, Meta

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010045122, el día 23 de octubre de 2020, mediante la cual consulta sobre: "(...) la contabilización de un lote que fue cedido por la empresa ECOPETROL a EDESA, para la construcción de la PTAR en la Vereda Pompeya, el cual se encontraba entre los compromisos adquiridos en el convenio No. 1501 de 2011.

Es de aclarar que nuestra empresa EDESA, no opera allí por lo tanto debe realizar el traspaso a la GOBERNACIÓN DEL META, y este a su vez al municipio de Villavicencio"

Mediante comunicación telefónica, se aclaró que el lote fue cedido por ECOPETROL a la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. (EDESA S.A. E.S.P.) y no a la Gobernación del Meta, como se contempla en el Convenio.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El Convenio de Colaboración DHS No. 5211049, celebrado entre ECOPETROL S.A., el Departamento del Meta, la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A., y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio S.A., señala:

“CLAUSULA SEGUNDA.- OBJETO: El objeto de este Convenio: “AUNAR ESFUERZOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL SISTEMA DE SANEAMIENTO BÁSICO DE LOS CENTROS POBLADOS DE ALTOS DE POMPEYA Y QUENANE EN EL MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO META, MEDIANTE LA CONSTRUCCIÓN DE LAS REDES DE ALCANTARILLADO SANITARIO Y PLUVIAL Y LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES (PTAR) DEL SISTEMA”

En todo caso, el aporte y la obligación de ECOPETROL en el presente Convenio es de medio y no de fin, lo que implica que el o los) responsables) exclusivo(s) por la plena e idónea ejecución del Convenio, de su objeto y/o del (de los) programa(s) o proyecto(s) descrito(s) anteriormente bajo el título “OBJETO”, es la ENTIDAD EJECUTORA.

CLAUSULA TERCERA.- ALCANCE: Realizar las actividades necesarias para entregar las obras de:

- Construcción de 10,6 kilómetros de redes de alcantarillado sanitario y pluvial de los centros poblados Altos de Pompeya, y Quenane.
- Construcción de 80 Sumideros de aguas lluvias.
- Construcción de 120 Pozos de inspección
- Construcción de 300 conexiones domiciliarias
- Construcción y puesta en operación de la planta de tratamiento de aguas residuales del sistema de alcantarillado.

PARAGRAFO UNICO: LA EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE VILLAVICENCIO E.A.A.V. ESP, se compromete a realizar la operación y el mantenimiento futuro del sistema una vez finalizada la ejecución de este proyecto.

CLAUSUAL CUARTA.- VALOR Y FORMA DE LOS APORTES: (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: El aporte en especie de ECOPETROL se entenderá realizado una vez haya finalizado el trámite de cesión y se haya efectuado la entrega material del inmueble al DEPARTAMENTO. Por tanto, no habrá lugar a entrega adicional de aportes por parte de ECOPETROL en el evento que el valor del lote a ceder sea inferior al de los aportes en especie indicados en esta cláusula.

PARÁGRAFO TERCERO: Los recursos del DEPARTAMENTO, de ECOPETROL y de E.A.A.V. E.S.P., no fortalecerán patrimonialmente a EDESA S.A. E.S.P. En razón de lo anterior, la infraestructura construida en desarrollo del Convenio será propiedad del DEPARTAMENTO.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan

ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, define los siguientes principios de contabilidad pública:

“38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define los activos como:

#### “6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha empresa no puede reconocer el activo, así conserve la titularidad jurídica del mismo.

50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones expuestas, una entidad o una empresa reconocerá un bien como activo cuando tenga control sobre este y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo que, corresponde a las entidades involucradas evaluar cuál de ellas ostenta el control del lote que cedió ECOPETROL para la ejecución del proyecto, pues será esta quien incorpore el bien en su información financiera, aun cuando la propiedad jurídica sea transferida al Departamento del Meta.

Al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados, aun cuando no se cuente con la titularidad jurídica del mismo.

Dado que, ECOPETROL cedió el lote a la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A., esta última deberá evaluar si el lote cumple los criterios de reconocimiento como activo. De ser así, incorporará el bien mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si no cumple los criterios de reconocimiento no incorporará el bien. Discrecionalmente podrá registrarlos en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR). Cuando la Empresa de Servicios Públicos del Meta S.A. ceda la titularidad del lote al Departamento del Meta o Municipio de Villavicencio, cancelará el registro en cuentas de orden.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20201100065271 DEL 14-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de activos recibidos de entidades en liquidación. Medición posterior de bienes entregados en comodato.

Doctora  
**CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO**  
 Contador  
 Electrificadora del Caquetá S.A. E.S.P.  
 Florencia, Caqueta

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010053772, el día 7 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita:

“Electrocaquetá tiene dentro de las propiedades de inversión un edificio con su terreno cuyo valor en libros es inferior al avalúo catastral.

¿Al cierre de 2020 es razonable hacer el ajuste del valor en libros para igualarlo con el avalúo catastral, teniendo en cuenta que no alcanzaríamos a contratar un avalúo comercial del mismo para la presente vigencia?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

## 11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que de conformidad con el numeral 11.3. Medición posterior de las propiedades de inversión, los elementos allí clasificados deberán medirse al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, la actualización del valor de los elementos de propiedades de inversión no está permitida por la norma y los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100067051 DEL 21-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de error por diferencia en cambio no ajustada en la transición al nuevo marco normativo. Reconocimiento y tratamiento contable posterior de las partidas del Otro Resultado Integral.

Doctor  
HERMAN EDUARDO GALÁN BARRERA  
Representante legal  
Refinería de Cartagena S.A.S.  
Cartagena, Bolívar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010049462, el día 5 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

## “1. ANTECEDENTES

Con el fin de proporcionar una mejor ilustración a la Contaduría General de la Nación (en adelante “Contaduría”) respecto de la consulta que se eleva, nos permitimos relacionar, en términos generales, los siguientes antecedentes:

(i) Refinería de Cartagena adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009 y decretos reglamentarios, los cuales establecen el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1 al que pertenece la sociedad.

A partir del año 2015, en cumplimiento de la citada Ley 1314 de 2009 y los decretos reglamentarios, Refinería de Cartagena prepara y presenta sus estados financieros NIIF, optando en su Política de Adopción por Primera vez, por el uso del costo atribuido para el reconocimiento inicial de la Propiedad Planta y Equipo (en adelante “PPE”) desde el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, de acuerdo con NIIF 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA

VEZ DE LAS NORMAS IFRS, particularmente el Apéndice A-Definiciones de Términos -, el cual dispone lo siguiente:

“El costo atribuido es un importe que se puede utilizar como una exención voluntariamente elegida por parte de la entidad en adopción por primera vez en partidas pertenecientes a Propiedad, Planta y Equipo; Propiedades de Inversión (Si se escoge la aplicación del modelo del costo), y activos intangibles (si cumplen con los criterios de reconocimiento).”

(ii) Dentro del rubro de PPE en construcción (que como su nombre lo indica se refiere a la PPE que se registrada durante el tiempo en que la refinería ampliada y modernizada estuvo en construcción) se encontraba, para el 2013, un valor de COP\$422.554,7, que se originó por la diferencia en cambio en los costos capitalizables del servicio de la deuda de la construcción del proyecto de expansión y modernización de la refinería de Cartagena, tal como lo establecía la normatividad vigente, específicamente el Decreto 2649 de 1993.

Por tal razón, y en línea con lo anterior, en el balance de apertura ESFA se evidencia que el valor de COP\$422.554,7 quedó incluido dentro del saldo de PPE en Pesos históricos, por lo que se concluye que este valor hace parte del costo atribuido tomado por Refinería de Cartagena para el reconocimiento de la PPE, bajo las normas contables IFRS de 2014.

(iii) La moneda funcional de Refinería de Cartagena es el dólar (USD), siendo ésta (Sic) la moneda del entorno económico principal en la que la Sociedad se desenvuelve, y es en la que normalmente genera y emplea el efectivo. Sin embargo, los estados financieros se presentan en pesos colombianos (COP) denominados “pesos presentación” de acuerdo con lo definido en las bases de presentación.

(iv) Refinería de Cartagena, a partir del año 2015, determinó la creación de ledgers o libros contables en los cuales se contiene la información financiera.

(v) Específicamente para el manejo de la información contable referente a Normas Internacionales de Contabilidad-NIC, se creó el Ledger principal denominado 0L, el cual es base para la presentación de estados financieros.

En el Ledger principal denominado 0L se encuentran las transacciones en las siguientes monedas:

(a) Moneda Grupo o Funcional: Corresponde a la moneda funcional que para Refinería de Cartagena es el dólar (USD).

Los saldos y movimientos contenidos en esta moneda se constituyen como base para la elaboración y conversión a moneda de presentación de los estados financieros.

(b) Moneda Local COP: Corresponde a los pesos equivalentes de las transacciones en dólares a la TRM de la fecha de operación.

En el Ledger OL se encuentran los saldos en dólares (USD) y pesos de referencia histórica del balance de apertura de los estados financieros para el año 2014, y los movimientos subsecuentes de todas (Sic) operaciones financieras desde esa fecha.

Los pesos de referencia histórica, como su nombre lo indica, se mantienen como referencia histórica y, a partir de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, no tienen incidencia en la presentación de los estados financieros de la Sociedad.

(vi) Refinería de Cartagena en 2019 determinó que el saldo en pesos de referencia histórica, asociado a la Cuenta 1615010300 Construcciones en Curso Edificaciones, debía ser asignado contablemente a las cuentas de PPE correspondientes, en aras de garantizar la adecuada trazabilidad de la información, lo cual no tiene incidencia en los Estados Financieros.

Esto se determinó así ya que, de otro modo, el saldo en pesos históricos seguiría a lo largo del tiempo pendiente por asignación y por la correspondiente depreciación. Lo anterior implicaría que, al finalizar la depreciación de los activos de la Sociedad quedaría una porción pendiente por depreciar en la moneda de pesos históricos de referencia y ello no se ajustaría a la realidad.

(vii) La Contraloría General de la República, en el Informe final de Auditoría Financiera de 2019, estableció el hallazgo No. 2 denominado “Ajuste por diferencia en cambio de propiedades, planta y equipo de incidencia administrativa”, al considerar que:

“No se reconoció en el periodo correspondiente, en cuentas de resultados o de patrimonio, las utilidades y pérdidas por ajustes por diferencia en cambio correspondientes al año 2014, por valor neto de COP \$422.554.755,49, tal como lo establece la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y las políticas de la Sociedad”.

En concepto de Refinería de Cartagena, las cifras plasmadas en la contabilidad de la Sociedad cumplen con los criterios establecidos para el reconocimiento de costo atribuido para PPE, de acuerdo con la adopción de las NIIF por parte de la Sociedad a partir del año 2014.

## 2. CONSULTA

Teniendo en cuenta los antecedentes expuestos, respetuosamente le solicitamos a la Contaduría, como autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables, absolver la siguiente consulta:

(i) ¿La diferencia en cambio originada en los costos capitalizables por servicios de deuda bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son considerados como parte del costo atribuido para PPE en el ejercicio de adopción por primera vez de las NIIF a partir del año 2014?

(ii) ¿Qué tratamiento contable se surte como reconocimiento posterior sobre las partidas generadas al ORI en la Adopción de NIIF?, y ¿A partir del ESFA qué partidas se pueden reconocer en el ORI?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las Normas de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 2270 de 2019, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 37 de 2017, actualizada por la Resolución N° 056 de 2020, establecen:

“NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 1-Presentación de estados financieros  
(...)”

7 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:  
(...)”

Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

(a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles);

(b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados);

- (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera);
- (d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;
- (da) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;
- (e) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumento de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);
- (f) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);
- (g) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);
- (h) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9).
- (...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 8-Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

(...)

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados

y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

(...)

Errores de periodos anteriores son las omisiones o inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados;

y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

(a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;

(b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o

(c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

(i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y

(ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron autorizados para su emisión a partir de otra información.

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:



- (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y
  - (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.
- (...)

7 Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

(...)

41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).

42 Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
- (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

43 El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.

44 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los

activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.

47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.

48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia no constituyen corrección de un error.

(...)

50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.

51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después del periodo sobre el que se informa. El

desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.

52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior exigen diferenciar la información que:

(a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en las que la transacción, otro suceso o condición hayan ocurrido, y

(b) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados de otro tipo de información.

Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una medición del valor razonable que utiliza datos de entrada no observables significativos), es impracticable distinguir estos tipos de información. Cuando la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no debe utilizarse el razonamiento en retrospectiva, ya consista en suposiciones acerca de las intenciones que hubiera tenido la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrija un error de un periodo anterior en el cálculo de sus pasivos a favor de los empleados por ausencias acumuladas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados, no considerará la información sobre una epidemia grave de gripe estacional que haya aparecido en el siguiente periodo, si este dato sólo pudo conocerse después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores no impide ajustar o corregir razonablemente dicha información comparativa.

(...)

## NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12-Impuesto a las ganancias

### Objetivo

(...)

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

(...)

57A Una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias como se define en la NIIF 9 cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están más directamente relacionadas con transacciones o sucesos pasados que generaron ganancias distribuibles, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por ello, una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias en el resultado del periodo, otro resultado integral o patrimonio según dónde la entidad reconoció originalmente esas transacciones o sucesos pasados.

(...)

58 El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo (véase el párrafo 58), excepto en la medida en que el impuesto surja de: (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68).

(...)

61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente: (a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral

(véase el párrafo 62). (b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son: (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y (b) [eliminado] (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21). (d) [eliminado]

(...)

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16-Propiedades, planta y equipo

(...)

7 El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.

9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.

10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos

comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

(...)

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

(a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(b) los costos de preparación del emplazamiento físico;

(c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

(d) los costos de instalación y montaje;

(e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y

(f) los honorarios profesionales.

(...)

22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si

la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por Préstamos se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.  
(...)

39 Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

40 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.  
(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 19-Beneficios a los empleados

(...)

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(...)

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende: (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129); (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

(...)

120 Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente: (a) costo del servicio presente (véanse los párrafos 66 a 112 y párrafo 122A) en el resultado del periodo; (b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126) en el resultado del periodo; y (c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado integral.

(...)

122 Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en otro resultado integral no se reclasificarán en el resultado del periodo en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 21-Efectos de las variaciones en las tasas de cambio en moneda extranjera

(...)

8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Diferencia en cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

(...)

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

(...)

Partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

(...)

27 Como se ha señalado en los párrafos 3(a) y 5, la NIIF 9 es aplicable a la contabilización de coberturas para partidas en moneda extranjera. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento para diferencias de cambio establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIIF 9 requiere que las diferencias de cambio de partidas monetarias que cumplan los requisitos para ser instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de



efectivo, se reconozcan inicialmente en otro resultado integral, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.

28 Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

(...)

30 Cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en los resultados del periodo, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en los resultados del periodo.

31 Otras NIIF requieren el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado integral. Por ejemplo, la NIC 16 requiere el reconocimiento en otro resultado integral de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en otro resultado integral.

32 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 15), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y reclasificadas de patrimonio a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

33 Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 28. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el

extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 28 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reconocidas en otro resultado integral, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado o contabilizado según el método de la participación).  
(...)

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos: (a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera; (b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.  
(...)

45 La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo, la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la NIIF 10 Consolidación de Estados Financieros). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado, o si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.  
(...)

48 En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, deberá reclasificarse del patrimonio al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o pérdida de la disposición [véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)].

(...)

48C En la disposición parcial de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral a las participaciones no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad reclasificará a resultados solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 23-Costos por Préstamos

(...)

5 Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:

(...)

Un activo apto es aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

(...)

8 Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 27-Estados financieros separados

(...)

11B Cuando una controladora cese de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, contabilizará el cambio desde la fecha en que tenga lugar el cambio de estatus, de la forma siguiente:

(...)

(b) Cuando una entidad pase a ser una entidad de inversión, contabilizará una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. La diferencia entre el valor en libros anterior de la subsidiaria y su valor razonable en la fecha del cambio de estatus del inversor se reconocerá como una ganancia o pérdida en el resultado del periodo. El importe acumulado de cualquier ganancia o pérdida anteriormente reconocido en otro resultado integral con respecto a esas subsidiarias se tratará como si la entidad de inversión hubiera dispuesto de esas subsidiarias en la fecha de cambio de estatus.

(...)

18D En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que medía anteriormente su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en otro resultado integral continuará midiendo esa inversión al valor razonable. El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en otro resultado integral se transferirá a ganancias acumuladas al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 28-Inversiones en asociadas y negocios conjuntos

(...)

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros).

(...)

22 Una entidad interrumpirá el uso del método de la participación a partir de la fecha en que su inversión deje de ser una asociada o negocio conjunto de la forma siguiente:

(a) Si la inversión pasa a ser una subsidiaria, la entidad contabilizará su inversión de acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios y la NIIF 10.

(b) Si la participación retenida en la anterior asociada o negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable. El valor razonable de la participación retenida se considerará como su valor razonable en el momento del reconocimiento inicial como un activo financiero de acuerdo con la NIIF 9. La entidad reconocerá en el resultado del periodo las diferencias entre: (i) el valor razonable de cualquier inversión retenida y el producto de la disposición de parte de la participación en la asociada o negocio conjunto; y (ii) el importe en libros de la inversión en la fecha en que se interrumpió el método de la participación.

(c) Cuando una entidad interrumpe el uso del método de la participación ésta contabilizará todos los importes reconocidos anteriormente en otro resultado integral en relación a esa inversión sobre la misma base que se habría requerido si la participada hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados.

23 Por ello, cuando se interrumpa el método de la participación, si una ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral por una participada se hubiera reclasificado al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados, la entidad reclasificará la ganancia o pérdida del patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación). Por ejemplo, si una asociada o negocio conjunto tiene diferencias de cambio acumuladas relativas a negocios en el extranjero y la entidad interrumpe el uso del método de la participación, la entidad reclasificará como resultado del periodo la ganancia o pérdida anteriormente reconocida en otro resultado integral en relación con el negocio en el extranjero.

(...)

25 Si una participación en la propiedad de una asociada o un negocio conjunto se reduce, pero la inversión continúa clasificándose como una asociada o un negocio conjunto respectivamente, la entidad reclasificará al resultado del periodo la parte de la ganancia o pérdida que había anteriormente sido reconocida en otro resultado integral relativa a esa reducción en la participación en la propiedad, si esa ganancia o pérdida requiriera reclasificarse al resultado del periodo en el momento de la disposición de los activos o pasivos relacionados.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 36-Deterioro de valor de los activos

(...)

61 Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en otro resultado integral, en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo. Esta pérdida por

deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo.

(...)

120 Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación de ese activo. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 38-Activos intangibles

(...)

85 Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

86 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 39-Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición

(...)

95 Cuando una cobertura del flujo de efectivo cumpla, durante el periodo, las condiciones establecidas en el párrafo 88, se la contabilizará de la manera siguiente:

(a) la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase el párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y

(b) la parte ineficaz de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura se reconocerá en el resultado del periodo.

(...)

97 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las pérdidas o ganancias asociadas que hubieran sido reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con lo establecido en el párrafo 95, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (tales como los periodos en los que se reconoce el ingreso o el gasto por intereses). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará en el resultado del periodo como un ajuste de reclasificación.

98 Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, la entidad adoptará alguna de las siguientes alternativas:

(a) Reclasificará las ganancias o pérdidas asociadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95, llevándolas al resultado como un ajuste de reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] del mismo periodo o periodos durante los cuales el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al resultado (tal como en los periodos en los que se reconozca el gasto por depreciación o el costo de las ventas). Sin embargo, si una entidad espera que la totalidad o una parte de una pérdida reconocida en otro resultado integral no vaya a ser recuperada en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará del patrimonio al resultado.

(b) Dará de baja las pérdidas o ganancias relacionadas que se hubieran reconocido en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 95 y las incluirá en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

(...)

100 Para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 97 y 98, los importes que habían sido reconocidos en otro resultado integral, se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación [véase la NIC 1 (revisada en 2007)] en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, cuando tenga lugar una venta prevista).

101 En cualquiera de las siguientes circunstancias una entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de forma prospectiva, según lo especificado en los párrafos 95 a 100:

(a) El instrumento de cobertura expirase, fuese vendido, resuelto o ejercido. En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. A efectos de este subpárrafo, la sustitución o la renovación sucesiva de un instrumento de cobertura por otro no es una expiración o resolución si dicha sustitución o renovación es parte de la estrategia de cobertura documentada de la entidad. Además, a efectos de este subpárrafo no existirá expiración o terminación del instrumento de cobertura si:

(i) como consecuencia de leyes o regulaciones existentes, o por la introducción de leyes o regulaciones, las partes del instrumento de cobertura acuerdan que una o más partes compensadoras sustituyan a su contraparte original, de forma que pasen a ser la nueva contraparte de cada una de las partes; A estos efectos, una parte compensadora es una contraparte central (en algunas ocasiones denominada “organización de compensación” o “agencia de compensación”) o una entidad o entidades, por ejemplo, un miembro compensador de una organización de compensación, o un cliente de un miembro compensador de una organización de compensación que están actuando como contraparte para llevar a cabo la compensación por medio de una contraparte central. Sin embargo, cuando las partes del instrumento de cobertura sustituyen sus contrapartes originales por contrapartes diferentes, este párrafo se aplicará solo si cada una de las partes efectúa compensaciones con la misma contraparte central.

(ii) Otros cambios, si los hubiera, en el instrumento de cobertura se limitan a los que sean necesarios para efectuar esta sustitución de la contraparte. Estos cambios se limitan a los que sean congruentes con los términos que se esperarían si el instrumento de cobertura fuera compensado originalmente con la contraparte compensadora. Estos cambios incluyen modificaciones en los requerimientos de garantías colaterales, derechos de compensación de saldos de cuentas a cobrar y pagar, y cargos impuestos.

(b) La cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 88 para la contabilidad de coberturas; En este caso, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción prevista tenga lugar. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100.

(c) Ya no se espera que la transacción prevista ocurra, en cuyo caso cualquier ganancia o pérdida acumulada relacionada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] se reclasificarán del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación. Una



transacción prevista que deja de ser altamente probable [véase el apartado (c) del párrafo 88] puede esperarse todavía que ocurra.

(d) La entidad revoca la designación. En el caso de coberturas de una transacción prevista, la ganancia o pérdida acumulada del instrumento de cobertura que haya sido reconocida en otro resultado integral desde el periodo en que la cobertura fue eficaz [véase el párrafo 95(a)] continuará de manera separada en el patrimonio hasta que la transacción ocurra o deje de esperarse que ocurra. Cuando tenga lugar la transacción, se aplicarán los párrafos 97, 98 o 100. Si deja de esperarse que ocurra la transacción, la ganancia o pérdida acumulada que haya sido reconocida en otro resultado integral se reclasificará del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación.

102 Las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluyendo la cobertura de una partida monetaria que se contabilice como parte de una inversión neta (véase la NIC 21), se contabilizarán de manera similar a las coberturas de flujo de efectivo:

- (a) la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que se determina que es una cobertura eficaz (véase párrafo 88) se reconocerá en otro resultado integral; y
- (b) la parte ineficaz se reconocerá en el resultado del periodo.

Al disponerse parcial o totalmente de un negocio en el extranjero, la ganancia o pérdida del instrumento de cobertura relacionado con la parte eficaz de la cobertura que ha sido reconocida en otro resultado integral, deberá reclasificarse del patrimonio a resultados como un ajuste por reclasificación [véase NIC 1 (revisada en 2007)] de acuerdo con los párrafos 48 y 49 de la NIC 21.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 40-Propiedades de inversión

(...)

62 Hasta la fecha en la que las propiedades ocupadas por el dueño se conviertan en propiedades de inversión, contabilizadas por su valor razonable, la entidad continuará depreciando la propiedad (o el activo por derecho de uso) y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor que haya ocurrido. La entidad tratará cualquier diferencia, a esa fecha, entre el importe en libros de la propiedad de acuerdo con la NIC 16 o la NIIF 16 y el valor razonable, de la misma forma que una revaluación de acuerdo con la NIC 16. En otras palabras:

- (a) Cualquier disminución que tenga lugar en el importe en libros de la propiedad, se reconocerá en el resultado. Sin embargo, en la medida en que el importe esté incluido en el superávit de revaluación de esa propiedad, la disminución se reconocerá en otro resultado integral y se reducirá el superávit de revaluación en el patrimonio.
- (b) Cualquier aumento que tenga lugar en el importe en libros será tratado como sigue:

(i) En la medida en que tal aumento sea la reversión de una pérdida por deterioro del valor, previamente reconocida para esa propiedad, el aumento se reconocerá en el resultado del periodo. El importe reconocido en el resultado del periodo no excederá al importe necesario para restaurar el importe en libros que se hubiera determinado (neto de depreciación) si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor de los activos.

(ii) Cualquier remanente del aumento se reconocerá en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación dentro del patrimonio. En el caso de disposiciones posteriores de las propiedades de inversión, los superávit de revaluación incluidos en el patrimonio pueden ser transferidos a las ganancias acumuladas. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1-Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera

(...)

7 Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E.

(...)

13 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 y en el Apéndice B.

14 Las estimaciones de una entidad realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), a menos que exista evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

(...)

Apéndice A-Definiciones de términos

Costo atribuido: Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.

(...)

## Apéndice D-Exenciones en la aplicación retroactiva de otras NIIF

D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

(...)

c) costo atribuido (párrafos D5 a D8B):

(...)

D5 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como costo atribuido en esa fecha.

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

(a) valor razonable; o

(b) al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

(...)

D8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

NORMAR INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 3-Combinaciones de negocios

(...)

42 En una combinación de negocios realizada por etapas, la adquirente medirá nuevamente su participación previamente tenida en el patrimonio de la adquirida por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo o en otro resultado integral, según proceda. En periodos anteriores sobre los que se informa, la adquirente pudo haber reconocido en otro resultado integral los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la adquirida. Si así fuera, el importe que fue reconocido en otro resultado integral deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquirente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.

(...)

#### NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 4-Contratos de seguro

(...)

30 En algunos modelos contables, las pérdidas o ganancias realizadas de los activos de la aseguradora tienen un efecto directo en la medición de todas o algunas de las siguientes partidas: (a) sus pasivos por contratos de seguro, (b) los costos de adquisición diferidos conexos y (c) los activos intangibles también conexos, según se describen estas partidas en los párrafos 31 y 32. Se permite, pero no se requiere, a la aseguradora, cambiar sus políticas contables de forma que la pérdida o ganancia reconocida pero no realizada, en los activos, afecte a dichas mediciones de la misma forma que la pérdida o ganancia realizada. El ajuste correspondiente en el pasivo por contratos de seguro (o en los costos de adquisición diferidos o en los activos intangibles) se reconocerá en otro resultado integral si, y sólo si, las ganancias o pérdidas no realizadas se reconocen en otro resultado integral. Esta práctica se denomina en ocasiones “contabilización tácita”.

(...)

35B Se permite, pero no se requiere, que una aseguradora aplique el enfoque de la superposición a activos financieros designados. Una aseguradora que aplique el enfoque de la superposición:

(a) reclasificará entre el resultado del periodo y otro resultado integral un importe que haga que el resultado del periodo al final del periodo sobre el que se informa para los activos financieros designados sea el mismo que si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39 a los activos financieros designados. Por consiguiente, el importe reclasificado es igual a la diferencia entre:

(i) el importe presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados aplicando la NIIF 9; y

(ii) el importe que se habría presentado en el resultado del periodo para los activos financieros designados si la aseguradora hubiera aplicado la NIC 39.

(b) utilizará todas las demás NIIF aplicables a sus instrumentos financieros, excepto por lo descrito en los párrafos 35B a 35N, 39K a 39M, 48 y 49 de esta NIIF.

(...)

35J Cuando una entidad revoque la designación de un activo financiero aplicando el párrafo 35I(a), reclasificará desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1) cualquier saldo relacionado con ese activo financiero.

(...)

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 9-Instrumentos financieros  
(...)

4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.  
(...)

5.2.1 Después del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero de acuerdo con los párrafos 4.1.1 a 4.1.5 a:

- (a) costo amortizado;
  - (b) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
  - (c) valor razonable con cambios en resultados.
- (...)

5.5.2 Una entidad aplicará los requerimientos de deterioro de valor para el reconocimiento y medición de una corrección de valor por pérdidas a activos financieros que se midan a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, la corrección de valor por pérdidas deberá reconocerse en otro resultado integral y no reducirá el importe en libros del activo financiero en el estado de situación financiera.  
(...)

5.6.4 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del costo amortizado a la del valor razonable con cambios en otro resultado integral, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencias entre el costo amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en otro resultado integral. La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición del valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de costo amortizado, el activo financiero se reclasificará a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral

se eliminarán del patrimonio y ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta al otro resultado integral pero no al resultado del periodo y, por ello, no es un ajuste por reclasificación (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustarán como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

(...)

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral a la de valor razonable con cambios en resultados, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1) en la fecha de reclasificación.

5.7.1 Una ganancia o pérdida en un activo financiero o en un pasivo financiero que se mida al valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo a menos que:

(a) sea parte de una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.5.8 a 6.5.14 y, si son aplicables, los párrafos 89 a 94 de la NIC 39 para la contabilidad de coberturas del valor razonable para una cobertura de cartera del riesgo de tasa de interés);

(b) sea una inversión en un instrumento de patrimonio y la entidad haya elegido presentar las ganancias y pérdidas de esa inversión en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5;

(c) sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados y se requiera que la entidad presente los efectos de los cambios en el riesgo crediticio del pasivo en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7; o

(d) sea un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A y se requiere que la entidad reconozca algunos cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.10.

(...)

5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea mantenida para negociar y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3. (Véase el párrafo B5.7.3 sobre guías sobre ganancias o pérdidas por diferencias de cambio.)

(...)

5.7.7 Una entidad presentará una ganancia o pérdida sobre un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 o el párrafo 4.3.5, de la forma siguiente:

- (a) El importe del cambio en el valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo deberá presentarse en otro resultado integral (véanse los párrafos B5.7.13 a B5.7.20), y
- (b) el importe restante del cambio en el valor razonable del pasivo se presentará en el resultado del periodo
- (...)

5.7.10 Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A deberá reconocerse en otro resultado integral, excepto las ganancias o pérdidas por deterioro de valor (véase la Sección 5.5) y las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando un activo financiero se dé de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada anteriormente reconocida en otro resultado integral se reclasificará desde patrimonio al resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIC 1). Si el activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que estaba previamente reconocida en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. El interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconocerá en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, contenidas en el Anexo Técnico 1 del Decreto N° 2420 de 2015, actualizado por el Decreto N° 2270 de 2019, e incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 37 de 2017, actualizada por la Resolución N° 056 de 2020, se concluye lo siguiente:

1. ¿La diferencia en cambio originada en los costos capitalizables por servicios de deuda bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son considerados como parte del costo atribuido para PPE en el ejercicio de adopción por primera vez de las NIIF a partir del año 2014?

La NIIF 1 establece como regla general que, en la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la empresa debe aplicar las políticas contables definidas en las NIIF

y se presume que las estimaciones realizadas con base en las NIIF corresponden a las estimaciones realizadas con base en los PCGA locales, ajustadas por las diferencias en políticas contables entre ambos marcos normativos, en la fecha de transición.

Asimismo, el Apéndice A de la NIIF 1 establece que el costo atribuido es un importe que reemplaza al costo o al costo depreciado de un activo, en el marco de la adopción de las NIIF por primera vez. En este sentido, dentro de las exenciones a la regla general mencionada, señaladas en el Apéndice D de la NIIF 1, el costo atribuido pudo haber sido aplicado por la empresa en la fecha de transición a las NIIF, si hubiera decidido utilizar alguna de las siguientes tres alternativas para la medición de la propiedad, planta y equipo objeto de su consulta:

- a. Revaluación realizada con base en los PCGA previos en la fecha de transición o anterior.
- b. Valor razonable en la fecha de transición.
- c. Valor razonable en una fecha particular, según los PCGA previos.

Por tanto, como la empresa no eligió ninguna de las opciones contempladas en las exenciones a la regla general de la NIIF 1, se entiende que la empresa no aplicó el costo atribuido definido en dicha norma y sus apéndices y, por tanto, debió aplicar la regla general de la NIIF 1 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura.

Ahora bien, dentro de las principales diferencias en las políticas contables establecidas por las NIIF y los PCGA previos se encuentra el reconocimiento de las diferencias surgidas por las variaciones en las tasas de cambio, como se señala a continuación:

- a. La NIC 21 establece que las diferencias en cambio se reconocen en el resultado o el otro resultado integral, según correspondan a partidas monetarias o a partidas no monetarias revaluadas.
- b. La regulación anterior establecía que las diferencias en cambio relacionadas con las propiedades, planta y equipo forman parte del valor histórico de estos bienes.

En consecuencia, la empresa cometió un error en la aplicación de lo definido por la NIIF 1 al no ajustar la estimación de los costos atribuibles a la propiedad, planta y equipo en construcción, objeto de su consulta, por la diferencia en la política contable de reconocimiento de las diferencias en cambios, entre la NIC 21 y los PCGA previos, mediante la eliminación de la diferencia en cambio del costo del bien en construcción y su reconocimiento como parte de los impactos por la adopción de las NIIF por primera vez, según hubiera correspondido en la fecha de transición.

Por tanto, conforme lo define la NIC 8, la empresa debe realizar la corrección retroactiva de este error, ya que tiene una medición fiable del mismo, mediante el registro crédito en la



cuenta y subcuenta correspondiente de la propiedad, planta y equipo en la que se encuentre reconocido el bien construido (o aún en construcción), por el valor de la diferencia en cambio objeto de su consulta, cuya contrapartida es el débito de la depreciación acumulada reconocida durante los años anteriores por esta diferencia en cambio (desde la fecha en que se terminó la construcción del bien hasta el año 2019, si aplica) y la diferencia entre el crédito y el débito anteriores se debe ajustar contra los resultados acumulados de ejercicios anteriores.

Asimismo, la empresa debe evaluar la materialidad de este error con el fin de determinar si se debe realizar la reexpresión retroactiva de los estados financieros de periodos anteriores o, si resulta impracticable conforme la NIC 8, la reexpresión de los saldos comparativos en los próximos estados financieros a emitir, es decir, los correspondientes al año 2020.

2. A partir del Estado de Situación Financiera de Apertura, ¿qué partidas se pueden reconocer en el ORI?

Conforme lo señalado en las normas citadas en las consideraciones, los componentes y transacciones a reconocer en otro resultado integral incluyen:

- a. Cambios en el superávit de revaluación de propiedades, planta y equipo y activos intangibles.
- b. Nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos.
- c. Ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero.
- d. Ganancias y pérdidas de activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral, excepto las relacionadas con su deterioro de valor o las diferencias en cambio.
- e. La parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumento de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral.
- f. En el caso de los pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo.
- g. Cambios en el valor temporal de las opciones, al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco.
- h. Cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado.

- i. Cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura.
- j. Efectos impositivos de las transacciones y otros sucesos reconocidos en el otro resultado integral.
- k. Diferencias en cambio incluidas en las pérdidas o ganancias de una partida no monetaria reconocidas en el ORI.
- l. Diferencias en cambio surgidas en una partida monetaria que forma parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa, en los estados financieros que contengan al negocio extranjero y a la entidad que informa.
- m. Diferencias en cambio surgidas en la conversión de estados financieros.
- n. Cambios en la participación de la entidad que informa en el otro resultado integral de sus asociadas y negocios conjuntos.
- o. Pérdidas por deterioro de valor de los activos no monetarios revaluados, que tengan saldo crédito en el superávit por revaluación.
- p. Ganancias o pérdidas de instrumentos de cobertura de flujos de efectivo y de inversión neta en un negocio extranjero que corresponden a una cobertura eficaz.
- q. Diferencias entre el valor en libros y el valor razonable de una propiedad ocupada por el dueño, en la fecha que cambia de uso y pasa a ser una propiedad de inversión.
- r. Ganancia o pérdida por la medición a valor razonable de la participación previamente tenida por la adquirente en la fecha de adquisición, en una combinación de negocios por etapas.
- s. Si las ganancias o pérdidas no realizadas de los contratos de seguros se reconocen en el otro resultado integral, los ajustes a pasivos o activos por contratos de seguros se deben reconocer también en el otro resultado integral.
- t. La corrección de valor por pérdidas a activos financieros al valor razonable con cambios en el otro resultado integral.
- u. Si la entidad realiza la elección irrevocable de presentar los cambios en el valor razonable de instrumentos de patrimonio que no se mantienen para negociar y no son una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios.

### 3. ¿Qué tratamiento contable se realiza posteriormente al reconocimiento de las partidas del Otro Resultado Integral en la Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera?

Según lo señalado en las normas citadas en las consideraciones, se deben mantener reconocidas las partidas del otro resultado integral y acumularlas en el patrimonio, mientras los hechos que originaron su reconocimiento se mantengan vigentes en los activos o pasivos correspondientes. Si los hechos que originan cada una de las partidas del otro resultado

integral cambian, se debe proceder a alguno de los siguientes dos tipos de tratamientos contables, según corresponda:

a. Reclasificación de la partida del otro resultado integral acumulado en el patrimonio al resultado, en los siguientes casos:

- Cuando se realice la disposición total o parcial del negocio en el extranjero por el cual se han reconocido las diferencias en cambio en la conversión de estados financieros dentro del otro resultado integral, en los estados financieros que contengan al negocio extranjero y la entidad que informa. Asimismo, se realizará esta reclasificación para las pérdidas o ganancias de los instrumentos de cobertura de negocios extranjeros en la misma fecha de disposición del negocio extranjero.
- Cuando se realice la disposición o baja en cuentas de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral.
- Cuando se realice la reclasificación de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral a los designados a valor razonable con cambios en el resultado.
- Cuando la controladora deje de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, las ganancias o pérdidas acumuladas en el otro resultado integral por la inversión en subsidiarias, se debe reclasificar al resultado.
- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero.
- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, y la empresa elige este tratamiento contable.
- Para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por los párrafos 97 y 98 de la NIC 39, los importes que habían sido reconocidos en otro resultado integral se reclasificarán del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación, durante el periodo que se obtengan los flujos de efectivo cubiertos.
- Cuando una entidad revoque la designación de un activo financiero aplicando el párrafo 35I(a) de la NIIF 4, reclasificará desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación cualquier saldo relacionado con ese activo financiero.

b. Otros tratamientos contables, en los siguientes casos:

- Cuando se realice la baja en cuentas de las propiedades, planta y equipo o los activos intangibles revaluados o de las propiedades de inversión por las cuales existan partidas

reconocidas en el ORI, incluyendo las pérdidas o ganancias por deterioro de valor o diferencias en cambio reconocidas en el otro resultado integral, relacionados con estos activos, se deben transferir a las ganancias acumuladas en el patrimonio, sin pasar por los resultados del periodo.

- Cuando se realice la reclasificación de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en el otro resultado integral a los designados a costo amortizado, las ganancias y pérdidas acumuladas en el otro resultado integral o en el patrimonio se eliminarán y ajustarán el valor razonable del activo en la fecha de reclasificación.

- Cuando se cambie la participación de la entidad que informa en las inversiones en asociadas o negocios conjuntos o se interrumpa el uso del método de participación, se debe realizar el ajuste por reclasificación al resultado o la transferencia a las ganancias acumuladas de periodos anteriores, según corresponda, de cada partida del ORI reconocida por estas inversiones en los estados financieros de la entidad que informa.

- Cuando la cobertura de una transacción prevista diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo o un pasivo no financiero, o bien si una transacción prevista para un activo o un pasivo no financiero se convirtiese en un compromiso en firme al que le sea aplicable la contabilidad de la cobertura del valor razonable, y la empresa elige incluirlas en el costo inicial o en el importe en libros del activo o pasivo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100067331 DEL 21-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ventiladores entregados en comodato precario por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Entidades Prestadoras de Salud, en cumplimiento de la Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social

Doctor  
DARIO GUAIDIA AMEZQUITA  
Jefe de Contabilidad  
Secretaría Distrital de Salud  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052312, el día 27 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19; entregó al Fondo Financiero Distrital de Salud, entidad que aplica el Nuevo Marco Normativo Para Entidades de Gobierno; ventiladores, con el fin de hacer entrega y uso de los mismos, por parte de las entidades prestadoras de salud del Distrito y algunas privadas.

Mediante la Resolución 846 de 2020, “Por la cual establece los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”.

(...)

Derivado de lo anterior, el Fondo Financiero Distrital de Salud, realiza contratos de comodato precario con las entidades prestadoras de salud públicas y privadas, en la que hace entrega de los ventiladores con un plazo establecido de tres años para que estas entidades retornen el bien al FFDS, sin embargo, la figura de comodato precario hace que el FFDS pueda solicitar el retorno del bien antes del plazo establecido si necesita transferir los elementos a otra entidad prestadora de salud, no obstante, el fin de esta entrega, es que los ventiladores se usen en las entidades prestadoras de salud, porque el elemento es útil solo en estos espacios y para el servicio de la salud de los ciudadanos, la transacción de entrega se realizó por valor cero (\$0).

El objetivo de la entrega de estos ventiladores, es que las entidades los instalen y usen en sus unidades de cuidados intensivos, tendientes a atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19.

El FFDS no reconoció los ventiladores como elementos de PPYE, solo se realizó la entrada y salida de inventarios, por ser esta entidad un intermediario entre el Ministerio de Salud, para la entrega formal de los elementos a las entidades prestadoras de salud del Distrito y Privadas, en virtud de las condiciones determinadas por la Resolución 846 de 2020 en el artículo 4, mencionado anteriormente, donde se define la obligación de reconocer estos elementos a las entidades que reciban los ventiladores para su uso.

Las entidades prestadoras de servicios de salud, tienen el uso del elemento y reciben beneficios económicos futuros por el uso de ese bien, ya que, en el caso de las entidades privadas que recibieron los ventiladores; estos obtienen ingresos por la prestación de servicios, como también es posible que los tres años que tienen derecho a uso del elemento, la vida útil del mismo se consuma.

Las preguntas puntuales son:

¿cuál entidad debe reconocer estos ventiladores como un bien de propiedad planta y equipo, en su categoría de elementos médicos y, por ende, la depreciación en sus estados financieros? ¿El Fondo Financiero Distrital de Salud o las entidades prestadoras de servicios de salud públicas y privadas que usan el elemento?

¿En el caso que las entidades prestadoras de salud sean las obligadas a reconocer los ventiladores como bienes de propiedad planta y equipo, las entidades privadas tendrían el mismo tratamiento contable de las Subredes o entidades prestadoras de servicios de salud públicas?

¿En el caso que el FFDS sea quien tenga que reconocer los ventiladores en sus estados financieros como un elemento de propiedad, planta y equipo y por ende el gasto por depreciación, que pasaría con los beneficios económicos futuros recibidos por las entidades prestadoras de salud por el uso de los elementos? ¿debería retornar estos recursos al FFDS?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual establecen los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, con el fin de fortalecer la oferta de servicios de salud para la emergencia sanitaria causada por la COVID-19”, señala:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer los criterios y condiciones para la asignación, transferencia y entrega de los ventiladores adquiridos por el Ministerio de Salud y Protección Social, mediante contratos No. 162, 163, 172, 178, 186, 190, 191, 194 y 195 de 2020.

Artículo 2. Entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores. Serán beneficiarias de la transferencia de los ventiladores las entidades territoriales departamentales y distritales, las cuales se encargarán, a su vez, de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, de acuerdo con el plan de expansión presentado al Ministerio de Salud y Protección Social y a las instrucciones por este impartidas, atendiendo a criterios de necesidad para la adecuada y oportuna atención de la Covid-19.

(...)

Artículo 4. Condiciones para la entrega y recibo de los ventiladores. Las instituciones prestadoras de servicios de salud que reciban los ventiladores deberán cumplir con las siguientes condiciones:

(...)

Parágrafo 1. Los departamentos y distritos que reciban ventiladores deberán verificar que las instituciones prestadoras de servicios de salud destinatarias de los mismos, cumplan con las condiciones señaladas en el presente artículo.

Parágrafo 2. Los ventiladores deberán ser instalados en las Unidades de Cuidados Intensivos de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud a las que se entreguen en el evento en que alguna de las IPS cuente con convenio o contrato para operar una unidad de cuidados intensivos, dichos ventiladores podrán ser usados en esa unidad de cuidados intensivos, dejando constancia en los convenios o contratos que dichos equipos son de propiedad de la entidad territorial o de la IPS.

Parágrafo 3. La Entidad territorial entregará los ventiladores a las instituciones prestadoras de servicios de salud que correspondan, a través de un contrato de comodato a título precario.

Artículo 5. Entrega de Ventiladores: El proveedor realizará la entrega de los ventiladores en las instalaciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud que reciban los ventiladores, conforme a las condiciones establecidas en el acto administrativo por medio del cual se asignan y transfieren los ventiladores y mediante acta que acredite la entrega y puesta en funcionamiento de los equipos, así como el cumplimiento de los dispuesto en la referida resolución.

Parágrafo. Con el propósito de atender la urgencia en la entrega de los ventiladores, el Ministerio de Salud y Protección Social no los incorporará en su inventario, como si lo hará la institución prestadora de servicios de salud receptora.”

Por su parte, el Código Civil colombiano establece:

“Artículo 2219. COMODATO PRECARIO. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.”

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de Activos indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio,



c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN al doctor José Manuel Reyes Guevara, Jefe División Contabilidad de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, indica lo siguiente:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodatario, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la

subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Resolución 846 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, estableció como entidades beneficiarias de la transferencia de los ventiladores, las entidades territoriales departamentales y distritales, que posteriormente se encargarán de entregarlos a las instituciones prestadoras de servicios de salud de su jurisdicción, a través de un contrato de comodato a título precario, es decir, el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

Para determinar, cuál de las entidades debe reconocer como propiedades, planta y equipo los ventiladores, en primer lugar es importante remitirse a la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, según la cual los activos son recursos

controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, en donde el control implica entre otras cosas, un derecho a usar un bien para prestar servicios.

Para establecer cuál de las entidades participantes (comodante y comodataria) tiene el control del activo, aplicarán lo indicado por el Concepto No. 20192000011281 del 22 de marzo de 2019 emitido por la CGN, el cual señala que como mínimo las entidades deben:

- Confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Así mismo, las entidades participantes (comodante y comodataria) deben realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Ahora bien para este caso en particular, como lo indica en su consulta, en primer lugar el Fondo Financiero Distrital de Salud realiza la entrega de los ventiladores para que sean usados por las entidades prestadoras de salud generando potencial de servicio en las unidades de cuidados intensivos para atender la emergencia sanitaria derivada del COVID-19; y en segundo lugar es muy probable que la vida útil de estos activos se consuma en los tres años que dura el contrato de comodato.

De lo anterior se infiere que existe una transferencia sustancial de riesgos y del potencial de servicios del activo a la comodataria, por lo cual serán las entidades prestadoras de salud las que reconozcan los activos en su situación financiera.

Para esto, el Fondo Financiero Distrital de Salud debe desincorporar el activo debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditando la subcuenta de la cuenta de ACTIVO donde se encuentre reconocido el bien trasladado.

Además de retirar el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A

TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad prestadora de salud debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Ahora bien, en caso de que en la transferencia del activo se impongan condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Fondo Financiero Distrital de Salud, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la entidad prestadora de salud debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por otro lado, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales a), i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación le compete determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo anterior, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto al tratamiento contable que deben aplicar las entidades privadas en su calidad de participantes en el contrato de comodato.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.7 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.9 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.10 OTROS ACTIVOS****CONCEPTO No. 20202000004511 DEL 20-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos biológicos destinados a fines educativos

Doctor  
EDISON FERNANDO BERRÍO BLANDÓN  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500006032, del 11 de febrero de 2020, mediante la cual manifiesta las siguientes inquietudes respecto al reconocimiento de activos biológicos para las entidades de gobierno:

- “1. ¿Cuál es el motivo para que las Normas que dictan el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, en el numeral 10.1 no haya considerado el reconocimiento como Propiedades, Planta y Equipo, de los activos biológicos utilizados en educación o en otra actividad que no sea una actividad agropecuaria, como sí lo establece el cuarto punto del numeral 17.1 de esas mismas normas?
2. ¿Las instituciones educativas deben reconocer como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de sus proyectos educativos?
3. De ser afirmativa la respuesta al interrogante anterior, ¿qué activos se entienden como utilizados para educación en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno cuando establece en el punto 4 del numeral 17.1 que: “4. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad

agropecuaria, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.”?

4. De ser afirmativa la respuesta al interrogante número 2 y, en armonía con el punto 2 del numeral 17.1 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, ¿los activos biológicos que la Institución Educativa destine al desarrollo de los PPP, se entienden utilizados para realizar una actividad agropecuaria?”

Adicionalmente, el consultante enmarca sus inquietudes en la operación de Instituciones Educativas que desarrollan Proyectos Pedagógicos Productivos (PPP), para los cuales se hace necesaria la adquisición de activos biológicos que pueden significar ingresos para la entidad a raíz de su disposición (y de los consecuentes productos agrícolas) al final del año escolar.

## CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las inquietudes del consultante expuestas en la sección anterior, se toma en consideración que:

Dentro de la Norma de activos biológicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, específicamente en los párrafos del uno al tres del numeral 17.1 Reconocimiento, se tienen las siguientes disposiciones:

- “1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.
2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.
3. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra



actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo". (Subrayado fuera del texto)

De acuerdo con el Ministerio de Educación Nacional (MEN), los PPP se consideran "una estrategia que ofrece a estudiantes, docentes e instituciones educativas, oportunidades para articular la dinámica escolar con la de la comunidad, considerando el emprendimiento y el aprovechamiento de los recursos existentes en el entorno, como una base para el aprendizaje y el desarrollo social".

## CONCLUSIONES

Partiendo de las anteriores consideraciones, se procede a dar respuesta a las inquietudes del consultante así:

En cuanto al primer interrogante, la forma como están estructuradas ambas normativas obedece a un propósito de coherencia y cohesión en la regulación. Lo dispuesto en el párrafo 4 de la Norma de activos biológicos busca limitar el alcance de las prescripciones contables contenidas en dicha Norma, remitiendo a los preparadores de la información financiera a la norma aplicable en los casos en que las plantas y animales vivos sean destinados a actividades no agropecuarias (investigación, educación, seguridad, entre otras), es decir, a la Norma de propiedades, planta y equipo.

La limitación se hace explícita en la Norma de activos biológicos considerando que, a primera vista, el tratamiento contable para las plantas y animales vivos puede conducir a la entidad a revisar y aplicar la Norma de activos biológicos, antes que la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Continuando con el segundo interrogante, para el escenario particular propuesto por el consultante, el cual se enmarca en la operación de instituciones educativas que desarrollan PPP, entendiendo así que este tipo de activos están en función de una actividad no agropecuaria (educación), se concluye que su tratamiento contable corresponde al establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300001581 DEL 03-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos transferidos por el Distrito de Cartagena a Transcaribe S.A., en virtud del convenio interadministrativo de junio de 2017. Reconocimiento de los aportes realizados al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO por parte de Transcaribe. Reconocimiento del reintegro (repagos) del FUDO. Reconocimiento de los pagos efectuados al Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET). Reconocimiento del edificio administrativo por la concedente.

Doctor

LUIS EDUARDO PUERTA ZAMBRANO

Contador

Transcaribe S.A.

Cartagena de Indias, D. T. y C., Bolívar

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500035682, del 11 de octubre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento del repago, atendiendo el Decreto 0319 de 2019, y del edificio administrativo, para lo cual expuso lo siguiente:

“I-Consulta reconocimiento repago del FUDO conforme Convenio interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. del 30 de junio de 2017 y Decreto No. 0319 del 4 de marzo de 2019 (...)

> (...) solicitamos su concepto sobre los registros contables, si al reflejar el saldo reconocido en la cuenta 249025-Otras Cuentas por Pagar Suscripción de Acciones o Participaciones, con un saldo actual de \$23.000 millones, a favor del Distrito de Cartagena, dando cumplimiento a lo indicado en el Convenio Interadministrativo del 30 de junio del 2017, 1-¿a la fecha, está registrado adecuadamente el pasivo de los \$23.000 millones en la subcuenta 249025? 2-¿Cómo se registraría contablemente, en el estado de situación financiera de Transcaribe

S.A., el reconocimiento del reintegro (repago) que hace el Sistema con los recursos provenientes del recaudo de la tarifa, de los aportes del Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUODO)?, teniendo en cuenta también lo establecido en el Decreto No 0319 del 4 de marzo de 2019 en el cual se establece el Fondo de Estabilización y compensación tarifaria (FET).

> Teniendo en cuenta que el acuerdo No. 018 de 2016, que aprobó el presupuesto de Rentas y Gastos del Distrito de Cartagena, vigencia 2017, en el Artículo 9. Establece: “Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a la anteriores, se constituirán en aportes patrimoniales de Cartagena O. T. y C...”, y

que el mencionado convenio interadministrativo del 30 de junio de 2017, consideró el artículo anterior (No 9), y atendiendo las disposiciones normativas de la Contaduría General de la Nación -CGN, para este tipo de empresas; Preguntamos: 2-Si hay previo acuerdo entre las partes (Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A.) para que esta partida se considere “Aportes Patrimoniales” diferente al Capital Social (acciones); ¿Es posible reconocer contablemente en el Patrimonio de Transcaribe S.A. los aportes en comento (\$23.000 millones)? En caso afirmativo ¿En qué Subcuenta del patrimonio se reconocería?

II-Reconocimiento en el estado de situación financiera de Transcaribe S.A. del Edificio Administrativo. (...)

1. a-) ¿Transcaribe S.A. puede reconocer contablemente, dentro su activo, el valor del edificio administrativo aunque no cuente con un documento formal de entrega por parte del Distrito de Cartagena a Transcaribe S.A.?

b-) Para determinar su costo o valor fiable, ¿Obligatoriamente debe determinarse a través de avalúo realizado por una persona o entidad experta (idónea)?

c-) En caso de que se formalice el reconocimiento del Edificio Administrativo y demás elementos (Conexos) como activo(s) de Transcaribe S.A. ¿El registro contable sería un Débito en las cuentas de Activo (grupo 16) y un Crédito en la Cuenta de Subvenciones Sin Contraprestación (443006) o Subvenciones por Recursos Transferidos por el Gobierno (443005)?; en caso contrarios (Sic) ¿Cuál sería el registro contable?

d-) Teniendo en cuenta que Transcaribe S.A., ocupa el mencionado Edificio, desde marzo de 2017, y que el mismo no ha sido reconocido como activo de Transcaribe S.A., porque no se ha determinado su valor (costo) con fiabilidad; en caso de formalizar el reconocimiento como activo de Transcaribe S.A., determinando su costo con fiabilidad; para efecto de

presentación de los estados financieros, y considerando la materialidad de la transacción ¿Se requiere que este hecho, se reexpresé y presente retroactivamente en los estados financieros?.”

## CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. para la transferencia de recursos del presupuesto del distrito vigencia fiscal 2017, para cubrir las obligaciones adquiridas por Transcaribe en su rol de operador de la porción No. 2 del SITM, establece:

“PRIMERA: OBJETO: Establecer las condiciones de la transferencia de recursos del presupuesto distrital, vigencia fiscal 2017, a favor de Transcaribe SA. con el fin de financiar sus obligaciones adquiridas como operador del SITM, en la suma de VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS (\$27.810.000.000,00), de conformidad con las consideraciones expuestas, el estudio previo y las estipulaciones que se definen en el presente convenio.

SEGUNDA: UTILIZACION DE LOS RECURSOS: Los recursos apropiados por el Distrito de Cartagena, en el presupuesto de la actual vigencia fiscal por el monto definido en la cláusula primera de este convenio, serán transferidos a “TRANSCARIBE SA.”, previa presentación de cuenta de cobro por parte de Transcaribe, con el fin de cubrir las necesidades de utilización de los recursos, según los conceptos que se determinan a continuación:

- Aportes de TRANSCARIBE S.A. en su rol operador al Fondo Unificado de Desintegración y Operación (FUDO) por valor de \$16.639.500.690,20.
- Aportes de TRANSCARIBE SA. en su rol operador al Fondo Unificado de Desintegración y Operación -componente operación por valor de \$6.048.651.375,00.
- Cancelación intereses crédito a proveedor buses para atender la porción No.2 de la operación por valor de \$1 .050.000.000,00.
- Abono a capital del crédito a proveedor de buses por valor de \$242.000.000,00.
- Pago remuneración fija mensual al prestador de servicios para la operación de la porción No.2 por valor de \$3.829.847.934,80.

TERCERA: CÁRACTER DE LAS TRANSFERENCIA: De conformidad con las disposiciones generales del Acuerdo de Presupuesto del Distrito, específicamente el artículo 9 del Acuerdo 018 de 2016, sobre aportes de capital entre otras entidades descentralizadas como las sociedades por acciones, dichas transferencias objeto del presente convenio se constituirán en aportes patrimoniales del Distrito para la adquisición de acciones en Transcaribe. Por tanto, e independientemente de las obligaciones que se definen para las partes en el presente convenio, existe la presente obligación derivada del citado Acuerdo

018 de 2016 (Sic), la que será cumplida conforme a los procedimientos de ley y estatutarios de Transcaribe S.A aplicables.

CUARTA: PLAZO DE EJECUCIÓN: El presente convenio tiene un término correspondiente a la actual vigencia fiscal, por tanto, su duración es hasta el día 31 de diciembre de 2017, plazo dentro del cual se harán los giros de los recursos objeto de transferencia.

QUINTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Para efectos de este convenio, constituyen obligaciones de las partes las siguientes: A) TRANSCARIBE: a.) La utilización exclusiva de los recursos en los conceptos que en este documento se destinan, es decir las obligaciones relacionadas en la cláusula segunda. b.) Mantener en la contabilidad el registro de la obligación con el Distrito de Cartagena hasta que se materialice la destinación de que trata la cláusula tercera de este convenio. c.) Destinar los recursos que reciba TRANSCARIBE S.A. producto del reembolso (repago) por los aportes realizados al FUDO, para cubrir la obligación que se genera con la transferencia de los aportes aquí definidos. d.) Las demás inherentes a la naturaleza del convenio. 8) EL DISTRITO: Son obligaciones del Distrito: a.) Realizar la transferencia de los recursos de los cuales se dispone en el presente instrumento en la vigencia de 2017. b) Realizar la supervisión del convenio. c) Vigilar de forma especial el cumplimiento de lo estipulado en la cláusula tercera de este convenio. d) Las demás inherentes al convenio.” (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo 018 de 2016, emitido por el Concejo Distrital de Cartagena de Indias D. T. y C., establece:

“ARTÍCULO 9-APORTES DE CAPITAL DEL DISTRITO. Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a las anteriores, se constituirán en aportes patrimoniales de Cartagena D. T. y C. Las apropiaciones del Presupuesto Anual del Distrito proyectadas para efectuar aportes patrimoniales a las mencionadas entidades, que no hayan sido legalizados a 31 de diciembre de 2017, podrán ser liberadas por el Distrito.

Las capitalizaciones en especie que realice el Distrito en sus entidades, que no impliquen erogaciones en dinero no requerirán operación presupuestal alguna, sin perjuicio de los registros contables correspondientes.

PARÁGRAFO. No se constituirán como aportes patrimoniales los recursos transferidos por la Administración Central para ser otorgados como subsidio.” (Subrayado fuera del texto)

El Contrato de fiducia de administración y pagos, constituida con Alianza Fiduciaria S.A. el 2 de diciembre de 2015, y los fideicomitentes, a saber: Transambiental S.A.S., Sotramac S.A.S. y Transcaribe S.A., establece:

## "PRIMERA. DEFINICIONES.-(...)

"Aportes Iniciales del FUDO" o "AIFU" significa el valor que cada Concesionario de Operación debe aportar al Patrimonio Autónomo, bien sea con recursos propios o con recursos de entidades financieras, y que serán destinados a pagar los vehículos de la Flota a Desintegrar de los propietarios que cumplan el proceso de postulación, y a alimentar el Fondo de Operadores en los montos establecidos en los pliegos de condiciones de los Contratos de Concesión, y particularmente en las cláusulas 10 y 64 de los contratos de concesión. (...)

"Concesionarios"- "Operadores" significa los concesionarios de los Contratos de Concesión, es decir, Transambiental S.A.S. y Sotramac S.A.S., quienes en algunos apartes del contrato se identifican como tales. Se incluye al Operador Transcaribe S.A. que sin ser concesionario, ostenta la condición de prestador del servicio. (...)

"Ente Gestor" o "Entidad Estatal Contratante" significa la entidad pública contratante, identificada en los términos previstos en los Contratos de Concesión, o cualquier empresa o entidad pública, privada o mixta que en el futuro la llegare a sustituir, quien en virtud de los Contratos de Concesión otorga a una persona llamada Concesionario, la explotación económica de la prestación del servicio de transporte público terrestre automotor masivo urbano de pasajeros del Sistema Transcaribe, en calidad de titular de éste. El Ente Gestor, en la fecha de firma del presente Contrato es Transcaribe S.A. Como se ha indicado, ostenta dos condiciones (i) Ente Gestor y (ii) Operador directo del Sistema. En el presente contrato concurre a la constitución del patrimonio autónomo bajo la condición de Operador directo del Sistema, sin perjuicio de las competencias que le corresponden como Ente Gestor. (...)

"Fondo de Operadores" significa el fondo constituido con los AIFU, cuyos recursos serán destinados exclusivamente a cubrir los eventuales faltantes que se puedan presentar en un periodo de pago, calculados como la eventual diferencia entre el Pago Teórico y el Pago Real de los Operadores de Transporte o Concesionarios de Operación de Transporte.

"Fondo Unificado de Desintegración y Operadores" o "FUDO" significa el patrimonio autónomo encargado de administrar los recursos que se destinarán al proceso de desintegración física de los Vehículos del Transporte Público Colectivo Urbano existentes en la fecha de firma de los Contratos de Concesión, y a la conformación del Fondo de Operadores. EL FUDO tendrá dos compartimentos: el de Desintegración y el de Fondo de Operadores. El FUDO recibirá en la etapa de operación regular de los Contratos de Concesión el VEFU para repagar el AIFU, hasta el momento en que se alcance el IEFU de cada uno de los operadores, en las condiciones previstas en los Contratos de Concesión.

"Ingreso Esperado de Operación" o "IEDO" significa el valor total de la remuneración ofrecida por el Concesionario para el componente de operación y sobre el cual se limitará el plazo de los Contratos de Concesión. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, sin superar el plazo máximo de los Contratos de Concesión, se dará por terminado. El valor ofrecido corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión (de acuerdo con la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el valor del IEDO ofertado, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los kilómetros recorridos y el VEK. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de la concesión respectiva iguale el valor del ingreso ofertado, se dará por terminada la etapa operativa de los Contratos de Concesión. Una vez los Concesionarios hayan alcanzado el IEFU, los recursos del VEFU serán pagados a los Concesionarios y aplicarán para el cálculo del IEDO.

"Ingreso Esperado del FUDO" o "IEFU" significa el valor total de la remuneración para los Concesionarios para el componente del FUDO y sobre el cual se limitará el plazo de repago del VEFU. En el momento en que los Concesionarios lleguen al valor establecido, cesará el pago del VEFU. El valor corresponde a Pesos de Diciembre de 2013. Mensualmente, el Ente Gestor comparará la remuneración total recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión (de acuerdo a la metodología establecida en los Contratos de Concesión), contra el IEFU, en Pesos de Diciembre de 2013 sin indexar las cifras, a partir de los pasajes y pagos y el VEFU. Una vez el valor total de la remuneración recibida por los Concesionarios desde el inicio de los Contratos de Concesión iguale el valor del IEFU determinado en los Contratos de Concesión, los Concesionarios seguirán recibiendo el pago del VEFU, pero su valor se aplicará para el IEDO.

"Ingresos Fideicomitidos" significa todos los recursos que conforman el FUDO, el cual se alimenta con los siguientes recursos:

- A. Aportes iniciales del AIFU
- B. Pago semanal del VEFU (...)

"Patrimonio Autónomo" significa el patrimonio autónomo conformado por los Fideicomitentes por medio de la firma de este Contrato para administrar e invertir los recursos del FUDO, y efectuar pagos, todo según lo establecido en los Contratos de Concesión y en el presente Contrato. (...)

"Valor Establecido para el FUDO" o "VEFU" significa el valor por cada pasaje pago que transfiere la Fiducia General del Sistema al FUDO, donde será distribuido a los Concesionarios de acuerdo a su participación porcentual según el valor del AIFU. Este valor

es la base para determinar el IEFU de los Concesionarios. El VEFU será pagado a los Concesionarios desde el inicio de la operación y hasta que hayan alcanzado el IEFU. Una vez se alcance el IEFU, el VEFU será pagado a los Concesionarios y aplicará para el cálculo del IEDO. (...)

SEGUNDA. PARTES Y BENEFICIARIOS.-Son Partes en el presente Contrato: los Fideicomitentes y la Fiduciaria. El Ente Gestor, en su condición de tal, adquiere derechos y obligaciones bajo el mismo por virtud de los Contratos de Concesión, y la condición de fideicomitente por la gestión de operación que debe cumplir por mandato Constitucional, legal y reglamentario, en adición al estatutario.

Los Fideicomitentes serán Beneficiarios del Patrimonio Autónomo en las siguientes proporciones:

- A. Sotramac S.A.S.: [37,743%]
- B. Transcaribe S.A.: [31,635%]
- C. Transambiental S.A.S.: [30,622%]

Transcaribe debe dejar claramente establecido en cada una de las comunicaciones que dirija a las Partes, en qué calidad está actuando en cada caso específico: como Fideicomitente-operador o como Ente Gestor. (...)

CUARTA. FINALIDAD Y OBJETO DEL CONTRATO.-Mediante el presente Contrato se constituye el Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO y para la realización de pagos desde la Cuenta de Desintegración y desde la Cuenta del Fondo de Operadores, bajo los términos y condiciones que más adelante se especifican a favor de los Destinatarios de Pagos. En adición a lo anterior, los recursos fideicomitados se podrán invertir mientras son destinados a los pagos a favor de los Destinatarios de Pagos en el Fondo de Inversión Colectiva-Fondo Gobierno administrado por ALIANZA, siempre que tales Fondos cuenten con las calificaciones exigidas en los contratos de concesión, y sean previamente definidos por el Comité Fiduciario.”

Por su parte, el Decreto 0319 del 04 de marzo de 2019, por medio del cual se establece el Fondo de Estabilización o Compensación Tarifaria cubra el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario del Sistema Integrado de Transporte Masivo-TRASCARIBE, en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: OBJETO. Establecer el FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET) del Sistema de Transporte Masivo-TRANSCARIBE, como mecanismo para la cobertura de riesgos asociados a la estabilidad del Sistema de Transporte, y con el objeto de servir como fuente de liquidez para cubrir el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa



al usuario del Sistema, y garantizar la operación de transporte en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, en el evento en que se materialice el riesgo de tarifa estipulado en los Contratos de Concesión.

ARTÍCULO SEGUNDO: Constitúyase como una cuenta el “FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET)” en el patrimonio autónomo que administra los recursos del Sistema de Transporte Masivo-TRANSCARIBE.

PARÁGRAFO. El Fondo de Estabilización o Compensación Tarifaria podrá recibir recursos públicos del orden nacional o territorial según lo disponga la Administración Pública.

ARTÍCULO TERCERO: Destina como fuentes de recurso de financiación al FONDO DE ESTABILIZACIÓN O COMPENSACIÓN TARIFARIA (FET), a partir del 01 de julio de 2020, las siguientes fuentes:

1. La totalidad de los recursos recibidos por TRANSCARIBE como reintegro (repago) que hace el Sistema, con los recursos provenientes del recaudo de la tarifa, de los aportes destinados al Fondo Unificado de Desintegración y Operadores (FUDO) a TRANSCARIBE en su rol de Operador de la porción Dos, hasta la suma de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS \$20.000.000.000.00,
2. Rendimientos financieros que se generen de los recursos depositados;
3. De los recursos que provengan de otras fuentes de financiación del orden nacional o territorial.”

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, señalan:

“1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la empresa concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada o por los servicios prestados durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la empresa concedente.

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos

asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

### 3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. Las erogaciones que la empresa concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

6. En el momento del reconocimiento, la empresa concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La empresa concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

7. Si la empresa concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la empresa concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para

establecer el valor de los activos y gastos. 8. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. (...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

I. Reconocimiento repago del FUDO conforme convenio interadministrativo entre el Distrito de Cartagena y Transcribe S.A. del 30 de junio de 2017 y Decreto No. 0319 del 4 de marzo de 2019

a. Recursos transferidos por el Distrito de Cartagena a Transcaribe S.A., en virtud del convenio interadministrativo de junio de 2017

Transcaribe S.A. deberá reconocer los recursos recibidos del Distrito de Cartagena como un pasivo en la situación financiera, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos recibidos, y un crédito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En razón de que, el Acuerdo 018 de 2016 emitido por el Concejo Distrital de Cartagena de Indias D.T. y C. establece que los recursos transferidos por la administración central a, entre otras, sociedades por acciones, se constituirán como aportes patrimoniales del Distrito de Cartagena, y a la fecha Transcaribe S.A. no ha emitido los instrumentos patrimoniales correspondientes, por lo cual, mantendrá la obligación hasta tanto emita las acciones a favor del Distrito.

Cuando se emitan las acciones a favor del Distrito de Cartagena, se reconocerá un débito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

b. Reconocimiento de los aportes al FUDO

Los aportes realizados al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO por parte de Transcaribe, serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos aportados.

No es pertinente el uso de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para el reconocimiento de los aportes al Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO, toda vez que, media un contrato de fiducia mercantil entre los operadores y la entidad financiera encargada de la administración de los recursos.

De conformidad con lo anterior, la empresa deberá realizar reclasificación del saldo de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

c. Reconocimiento de los reintegros (repagos) recibidos del Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO

Los reintegros o repagos recibidos del Patrimonio Autónomo para la administración del FUDO, se reconocerán mediante la disminución del derecho y la entrada de los recursos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos reintegrados, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

d. Reconocimiento de los pagos efectuados al Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET)

Mediante Decreto 0319 de 2019, el Distrito de Cartagena crea el Fondo de Estabilización y compensación Tarifaria (FET) como una cuenta en el patrimonio autónomo que administra los recursos del Sistema de Transporte Masivo, por lo cual los aportes realizados por parte de Transcaribe para la conformación de este se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA, o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos aportados.

II. Reconocimiento del Edificio Administrativo donde se encuentran las oficinas administrativas de Transcaribe S.A.

Frente a un contrato de concesión, los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la concedente, serán reconocidos dentro de la información financiera de la concedente, de forma individual o agrupada, cuando se consideren materiales, siempre que esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos

De conformidad con lo anterior, para dar respuesta a su consulta, a continuación se exponen posibles escenarios:

i. Si Transcaribe S.A. actúa asumiendo el rol de agente o administrador de los recursos y componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cartagena de Indias y el Distrito de Cartagena actúa como principal, Transcaribe S.A no reconocerá los bienes construidos en ejecución del contrato de concesión. Toda vez que, la incorporación de los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes serán reconocidos por la entidad concedente, esto es, el Distrito de Cartagena.

La entidad concedente medirá el bien al costo, es decir, por los valores directamente atribuibles a su construcción, incluyendo el margen del concesionario, de conformidad con los términos del contrato de concesión.

ii. Si el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. definen conjuntamente que se transfiera a Transcaribe S.A. el control pleno del edificio administrativo, trasladando el potencial de servicio o beneficios económicos futuros, los riesgos y los pasivos asociados, será Transcaribe S.A. quien deba incorporar el bien dentro de su información financiera.

Si la transferencia del bien corresponde a una transacción sin contraprestación, Transcaribe incorporará el bien por el valor de mercado y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener ninguna de las anteriores mediciones, se medirá por el valor en libros que tenía el activo en el Distrito de Cartagena, al momento del traslado.

Ahora bien, dado que el bien inmueble fue entregado en condiciones de uso en periodos contables anteriores y que, a la fecha, no se encuentra reconocido en la información financiera de ninguna de las entidades involucradas, de acuerdo al contexto de su consulta, si Transcaribe tiene el control del bien, deberá corregir el error, incorporando el edificio como activo contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad a lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen los ajustes.

Cabe señalar que, si el error es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma mencionada, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro por la corrección del error y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300009311 DEL 03-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos-Recursos entregados en administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para afectar la subcuenta 190806 Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES por los recursos que son administrados por la ADRES.

Doctora  
LENI MARIA OLARTE LOPEZ

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003662 del día 9 de enero de 2019, sobre la siguiente consulta:

“En ocasión a la Resolución N° 544 del 26 de noviembre de 2018, “Por la cual se modifica el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (...)”, me queda la duda en el numeral 2.1.2. Recursos de la participación para la Salud, en cuanto a la cuenta 190806 Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES, puesto que está el procedimiento para debitar la cuenta mas no para acreditarla (Procedimiento para el pago).

Además de esto quiero saber en qué momento me doy cuenta o en qué momento realizo el recaudo.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud anexo a la Resolución 544 de 2018 fue actualizado mediante la Resolución 427 de 2019.

El numeral 2.1 de la citada Resolución señala lo siguiente:

2.1. Reconocimiento y recaudo de los ingresos

(...)

### 2.1.2. Recursos de la Participación para salud

Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social (Minsalud) reconozca la participación para salud a favor de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados debitará la subcuenta 540817-Participación para salud de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará la transferencia de Minsalud, para lo cual debitará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el traslado de los recursos de la participación para salud, Minsalud debitará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Los recursos que recauda la ADRES se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290401-Recursos Sistema General de Participaciones régimen subsidiado de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

Así mismo el numeral 2.2 de la misma normativa dispone:

“2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados:

(...)



La entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S) para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

Cuando la ADRES pague la UPC-S a la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

De otra parte, el numeral de la misma normativa dispone lo siguiente

“27. FLUJO DE INFORMACIÓN Las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución, asignación y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos y gastos del SGR, deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye.

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, anexo a la Resolución 544 de 2018 fue modificado con la Resolución 427 de 2019, por lo tanto la respuesta a esta consulta se fundamenta en esta última norma.

De acuerdo el numeral 2.1 de la Resolución 427 de 2019, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado reconocerá el derecho a la transferencia de Minsalud mediante un

débito en la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Así mismo, teniendo en cuenta que estos recursos son recaudados por la ADRES en calidad de administrador de los mismos, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado reconocerá este hecho en la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Además, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará el gasto por la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado (UPC-S) para lo cual debitará la subcuenta 550210-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Así mismo de conformidad con el numeral 2.2 sobre el reconocimiento de la destinación de los recursos para salud, el registro crédito en la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN se realizará cuando la ADRES pague la UPC-S a la EPS-S. En ese momento la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado, cancelarán la obligación debitando la subcuenta 248002-Unidad de Pago por Capitación Régimen Subsidiado-UPC-S de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a la operatividad, es importante precisar que las entidades deben implementar estrategias para el flujo oportuno de información con el Ministerio de Salud y con la ADRES con el objetivo de efectuar el reconocimiento de manera oportuna y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas que se generen con esas entidades.

Por otra parte, es pertinente precisar que la dinámica de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, está definida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015, donde se encuentran contemplados los eventos mediante los cuales se acredita este rubro.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020821 DEL 21-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento derechos de reembolso por los servicios de salud No PBS del Régimen subsidiado prestados por la EPS-S

Señora  
EVELYN YANETH RODRÍGUEZ MORALES

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20205500018223 del 16 de abril de 2020, mediante la cual consulta: A las cuentas por cobrar a entidades territoriales por servicios de salud No PBS, se les calculaba deterioro, como en aplicación del procedimiento señalado en la Resolución N° 427 del 2019, los cobros a realizar a las entidades territoriales se reconocen en la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, entonces ya no se calcula deterioro?

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 11° de la Resolución 427 de 2019, modificó los numerales 2.2.2., 2.2.4., 4.2.1 y 4.2.5. de la Resolución 135 de 2018, "Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y se modifica el

Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo Procedimiento contable ", es así como en el numeral 2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS), señala:

"2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento

equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS-S debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación

que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS-S debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que se radique el recobro o cobro presentado por la EPS-S ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, mediante el cual se realicen cobros o recobros de prestación de servicios de salud No PBS, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la EPS-S. No obstante, si la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor del recobro o cobro radicado por la EPS-S.

Por su parte, la EPS-S reclasificará los derechos de reembolso, para lo cual debitará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la EPS-S o una vez surtida la auditoría, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN

PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la entidad territorial o fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 550219-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar. Por su parte, la EPS-S debitará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el valor a recaudar.

Con el pago, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Para el caso de los cobros, cuando la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado efectúe el pago de los servicios de salud No PBS directamente a la IPS, con el giro de los recursos la EPS-S debitará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Resolución 427 de 2019, regula el procedimiento contable a aplicar por la EPS-S cuando esta debe garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, el cual señala que en el momento de radicación de la factura de venta o documento equivalente que presenta la IPS ante la EPS-S, esta última, reconocerá la

obligación como una provisión en la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Simultáneamente reconocerá el derecho de reembolso en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, afectando el ingreso, por el valor de la mejor estimación que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, conforme lo señala el numeral 2.2.4.2 del procedimiento descrito en las consideraciones, saldos que pueden variar según la información que surja en el proceso de auditoría.

El valor registrado como provisión en el pasivo se afectará con el giro realizado por la EPS-S, previamente al resultado de la auditoría integral, así como por las variaciones que se originen en información de devoluciones o glosas no subsanables. Variaciones que igualmente afectarán el saldo de la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Posteriormente, surtido el proceso de auditoría y determinado el valor definitivo de la cuenta por pagar, la EPS-S reclasifica el saldo del pasivo por provisión a la cuenta de pasivo por el valor a pagar, la cual se cancela con la autorización de pago.

Cuando el valor de la cuenta por pagar definitiva es menor al giro previamente realizado, es en este evento que surge el registro de la cuenta por cobrar en la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD EN SALUD, la cual se cancelará con el recaudo respectivo.

Ahora, al presentarse recobros a la entidad territorial, el saldo pendiente en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se reclasifica a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Terminado el proceso de auditoría, el saldo de la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se reclasifica a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-



ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, la cual será cancelada con el recaudo respectivo.

Según lo anotado, cuando la EPS-S garantiza y paga la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen subsidiado, el procedimiento contable dispone que los derechos por los servicios de salud prestados que debe cobrar a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados se clasifican inicialmente en Otros activos como derechos de reembolso, hasta cuando culmine el proceso de auditoría, caso en el cual si hay lugar a un cobro se registra el derecho cierto como Cuenta por cobrar, a la cual si aplica el cálculo por deterioro según lo dispuesto en la respectiva norma.

De otra parte, la EPS-S revisará los saldos en cuentas por cobrar que venía presentando para, acorde con el procedimiento aquí mencionado, efectuar las reclasificaciones y ajustes a que haya lugar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021111 DEL 27-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Provisiones Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar registradas en las subcuentas 132215 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019 de la CGN. Reconocimiento de los recursos de presupuesto máximo establecidos mediante la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social. Medición inicial de la provisión por servicios de salud no PBS. Reconocimiento de los valores a cargo del ente territorial o la ADRES de los servicios de salud no PBS.

Doctora  
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA  
Jefe de Contabilidad y Presupuesto  
Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S.  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500019322, el día 23 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es la responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad pública, le solicito orientación para realizar la reclasificación del deterioro de las cuentas por cobrar correspondientes a las facturas que estaban pendientes por conciliar a diciembre 31 de 2019 y que reposaban en las subcuentas 132215 y 132218, las cuales se trasladaron al grupo 19-Otros Activos, en la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud NO PBS relacionados con facturación radicada, en cumplimiento de la Resolución 427 del 23 de diciembre de 2019.

La orientación solicitada se fundamenta en la dificultad que se ha presentado con los reportes de la Superintendencia Nacional de Salud, toda vez que la plataforma genera mensaje de error porque el saldo en la cuenta 1385-Deterioro Acumulado de Cuentas por Cobrar, es superior al saldo deteriorable por la edad de las facturas que reposan en las cuentas por cobrar 1322-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Así mismo solicitamos su directriz para el reconocimiento de los ingresos recibidos por anticipado de los meses de abril y mayo del Presupuesto Máximo, en el marco de la Resolución 0000205 del 17 de febrero de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social.

También necesitamos aclarar si en las subcuentas 273205-Servicios de Salud NO PBS, se reconoce el total de la factura o solamente el valor del componente glosado.

No evidenciamos si la subcuenta 537204-Servicios de Salud NO PBS, debe disminuirse con los valores aceptados por el ente territorial o de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES, toda vez que dichos servicios no constituyen gasto para la EPS, por lo tanto, no deberían acumularse en la mencionada cuenta de la provisión.”

Mediante comunicación electrónica, el día 13 de mayo de 2020, se preguntó sobre los deudores de las facturas reconocidas en la cuenta “132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar” y sobre los indicios que tuvo la empresa para determinar que había deterioro en los saldos de las cuentas por cobrar de las subcuentas “132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar” y “132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas”. No obstante, hasta la fecha no se ha recibido respuesta sobre dichas preguntas.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 240 de la Ley 1955 de 2019, mediante el cual se crea el presupuesto máximo como mecanismo de financiación de los servicios y tecnologías en salud que no se encuentran cubiertos por los recursos de la Unidad de Pago por Capitación, establece:

“ARTÍCULO 240. EFICIENCIA DEL GASTO ASOCIADO A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO Y TECNOLOGÍAS NO FINANCIADOS CON CARGO A LOS RECURSOS DE LA UPC. Los servicios y tecnologías en salud no financiados con cargo a los recursos de la UPC serán gestionados por las EPS quienes los financiarán con cargo al techo o presupuesto máximo que les transfiera para tal efecto la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES). El techo o presupuesto máximo anual por EPS se

establecerá de acuerdo a la metodología que defina el Ministerio de Salud y Protección Social, la cual considerará incentivos al uso eficiente de los recursos. En ningún caso, el cumplimiento del techo por parte de las EPS deberá afectar la prestación del servicio. Lo anterior, sin perjuicio del mecanismo de negociación centralizada contemplado en el artículo 71 de la Ley 1753 de 2015.

En todo caso, las Entidades Promotoras de Salud (EPS) considerarán la regulación de precios, aplicarán los valores máximos por tecnología o servicio que defina el Ministerio de Salud y Protección Social y remitirán la información que este requiera. La ADRES ajustará sus procesos administrativos, operativos, de verificación, control y auditoría para efectos de implementar lo previsto en este artículo.

PARÁGRAFO. Las EPS podrán implementar mecanismos financieros y de seguros para mitigar el riesgo asociado a la gestión de los servicios y tecnologías no financiados con cargo a los recursos de la UPC.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer disposiciones en relación con el presupuesto máximo para la gestión y financiación de los servicios y tecnologías en salud no financiados con cargo a la Unidad de Pago por Capitación -UPC y no excluidos de la financiación con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, en los componentes de medicamentos, alimentos para propósitos médicos especiales (APME), procedimientos y servicios complementarios, de los afiliados a los regímenes contributivo y subsidiado y, se adopta la metodología para su definición.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones contenidas en la presente resolución aplican a las Entidades Promotoras de Salud-EPS y Entidades Obligadas a Compensar EOC de los regímenes contributivo y subsidiado, a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, operadores logísticos de tecnologías en salud y gestores farmacéuticos, a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud-ADRES y a los demás actores del Sistema General de Seguridad Social en Salud.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el anexo de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO II. PASIVOS  
(...)”

## 6. PROVISIONES

(...)

### 6.2. Medición inicial

15. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, a experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

16. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

17. Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En caso de que la provisión que se esté midiendo se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará aplicando el método estadístico del Valor Esperado, el cual consiste en promediar todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. Cuando exista un rango de desenlaces posibles con la misma probabilidad, la empresa utilizará el valor medio del intervalo para estimar la provisión.

18. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor de la provisión será el valor presente de los valores que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa de descuento utilizada para este cálculo será la tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente. En todo caso, la tasa de descuento no deberá reflejar los riesgos que ya hayan sido objeto de ajuste en las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

### 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE

## ERRORES

(...)

## 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público establece:

“2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de servicios de salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación.

La subcuenta *Giro previo (Db)* se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.
- 4-El valor girado por la entidad con anterioridad a la auditoría integral.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
  - 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- (...)

## 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”  
(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, modificado por la Resolución 427 de 2019, establece:

“2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS  
(...)”

2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados  
(...)”

2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)  
(...)”

2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la



subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS-S espera le sea reembolsado por la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado. No obstante, si la EPS-S no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS-S debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS-S ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado o una vez surtida la auditoría, la EPSS ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS-S debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y

acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS-S debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS-S debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS-S debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS-S debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

#### 4. OTROS RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA ADRES

(...)

## 4.2. Reconocimiento y pago de gastos (...)

### 4.2.5. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.

En el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS o EOC, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. El valor de la provisión corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.

Simultáneamente, la EPS o EOC registrará el derecho a recobrarle a la ADRES, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. El valor del derecho corresponderá a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC espera le sea reembolsado por la ADRES, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la ADRES. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, el valor del derecho se registrará por el valor de la provisión. En todo caso, el valor del derecho de reembolso no será mayor al valor registrado como provisión.

Con el giro previo a la auditoría integral, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC ajustará el valor de la provisión. Si el valor de la provisión aumenta, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la

cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario el valor de la provisión disminuye, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de la facturación que paga la ADRES o una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC ajustará el derecho de reembolso. Si el valor del derecho aumenta, la EPS o EOC debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Si el valor del derecho disminuye, la EPS o EOC debitará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589037-Pérdida en la actualización de los derechos de reembolso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS o EOC debitará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 248118-Obligaciones por servicios No PBS de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la EPS o EOC debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, la EPS o EOC debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db) de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. Con el recaudo de la diferencia, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si por el contrario el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, con el pago del excedente, la EPS o EOC debitará la subcuenta 248005-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Sobre el tratamiento contable del deterioro acumulado de las cuentas por cobrar que se encontraban reconocidas en los saldos de las subcuentas 132215 y 132218, eliminadas por la Resolución 427 de 2019 de la CGN:

Hasta que no se aclaren las siguientes inquietudes enviadas mediante comunicación electrónica el pasado 13 de mayo de 2020, la CGN no podrá absolver esta parte de su consulta:

1. ¿Quiénes son los deudores de las facturas que se encontraban reconocidas en la subcuenta 132215?
2. ¿Cómo se determinó que existía deterioro de valor sobre los saldos de las subcuentas 132215 y 132218?

Por tanto, se solicita amablemente que se disipen estas dudas sobre el contexto particular de esta parte de su consulta, con el fin de emitir un concepto pertinente al respecto.

Sobre el reconocimiento del presupuesto máximo establecido en la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social:

Como resultado de la implementación del presupuesto máximo, creado por el artículo 240 de la Ley 1955 de 2019 y reglamentado por la Resolución 205 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, la EPS debe reconocer los recursos recibidos como un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida será el débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se inicie la ejecución de los recursos recibidos, con la efectiva prestación de los servicios de la salud asociados al presupuesto máximo, se debitará la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida será el crédito en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Este procedimiento será aplicable hasta el momento en que la CGN emita la(s) resolución(es) que modifique(n) el Catálogo General de Cuentas de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público o el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud.

Sobre el valor a reconocer en la subcuenta “273205-Servicios de salud no PBS”, entre el valor total de la factura o el componente glosado:

Como se establece en la norma sobre Provisiones del capítulo II Pasivos, la EPS debe realizar la medición inicial de las provisiones atendiendo a “los desenlaces asociados de mayor probabilidad, a experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.” En el caso particular de esta consulta, la EPS debe tener en cuenta la probabilidad de que la IPS acepte o no la glosa realizada a cada factura para la medición inicial de la provisión asociada.

Asimismo, el Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema de seguridad social en salud establece que la provisión a reconocer en las subcuentas de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD, debe corresponder “a la mejor estimación del valor que la EPS o EOC tendría que pagar, para lo cual considerará información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS. No obstante, si la EPS o EOC no cuenta con dicha información, la provisión se registrará por el valor de la factura de venta o documento equivalente radicado por la IPS.”

Por lo tanto, al realizar la estimación para la medición inicial de una provisión asociada con las facturas de las IPS, la EPS debe tener en cuenta el comportamiento histórico de las glosas y devoluciones aceptadas por la IPS. Como la probabilidad de aceptación de la glosa depende del comportamiento histórico que haya tenido cada IPS frente a las glosas realizadas por la EPS, no se puede establecer un parámetro general para todas las facturas recibidas. Lo anterior implica que, para las facturas remitidas por algunas IPS, el reconocimiento de la provisión se hará por la estimación basada en el comportamiento histórico de aceptación de las glosas de dichas IPS y en el caso de las facturas emitidas por

otras IPS, de las que no se tiene información del comportamiento histórico sobre la aceptación de las glosas, la provisión se mide por el valor total de la factura recibida.

Sobre el reconocimiento, en el resultado del ejercicio de la EPS, de los valores aceptados por la ADRES o el ente territorial, relacionados con los servicios de salud no PBS:

Como se establece en el citado Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema de seguridad social en salud, la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD se debita con el valor de las provisiones reconocidas por los servicios de salud no PBS y no se relaciona con el derecho de reembolso a cargo de la ADRES o los fondos descentralizados de los entes territoriales.

Atendiendo al citado procedimiento, los derechos de reembolso deben reconocerse simultáneamente al reconocimiento de la provisión, por lo que aquellos valores aceptados por la ADRES o el ente territorial se reconocen en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, cuya contrapartida es la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por tanto, el reembolso reconocido como ingreso compensa la provisión reconocida como gasto en el resultado del ejercicio, realizando una representación fiel de lo que corresponde efectivamente al resultado derivado de la operación propia de la empresa.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021771 DEL 04-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros Activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías

Doctora  
MARLESBY SOTELO  
Subdirector Operativo-Dirección Financiera  
ESE Hospital Universitario de la Samaritana  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025152, el día 27 de mayo de 2020, mediante la cual solicita concepto a cerca del reconocimiento de las cesantías retroactivas entregadas en administración a un Fondo Privado, teniendo en cuenta que el Hospital Universitario de La Samaritana registra estos recursos junto con sus rendimientos en la subcuenta 190801 Recursos entregados en administración, teniendo en cuenta los siguientes interrogantes:

“1-Qué registro contable es procedente realizar en cada uno de los eventos descritos anteriormente.

2. Es necesario reflejar en la subcuenta pasiva 251102 o 251104 el valor adeudado a los trabajadores por concepto de cesantías, aun sabiendo que los recursos reposan y son administrados por el fondo privado y que al ser comparados con el cálculo actuarial de la entidad cubre la totalidad del valor a pagar a cada uno de los funcionarios por ese concepto e incluso se superan en excedentes. Lo anterior por las implicaciones que conllevan los pasivos a largo plazo.

3. Es necesario llevarse registro adicional en las cuentas de orden del Estado de Situación Financiera de la entidad.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**



El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

## “2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)

### 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Quando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la empresa debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

(...)

Quando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará (...), para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

### 2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO (...) y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 4808-INGRESOS DIVERSOS y 5890-GASTOS DIVERSOS señala:

“1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.

4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.

(...)

#### 4808-INGRESOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

(...)

#### 5890-GASTOS DIVERSOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

(...)

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1-El valor causado por los diferentes conceptos.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Debido a que los Procedimientos Contables, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares, deben ser observados por la empresa

cuando desarrolle alguna de las actividades que están reguladas en el procedimiento. Uno de estos es el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo cual el Hospital Universitario de La Samaritana debe reclasificar los recursos entregados en administración a Fondos de cesantías, de manera que se le dé cumplimiento al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, aplicando la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, en cuanto a los interrogantes planteados en la consulta:

1. En relación con el tratamiento contable de este hecho económico, de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En cuanto a los rendimientos financieros derivados de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Bajo la misma lógica, cuando, en lugar de rendimientos, existen pérdidas derivadas de estos activos se debe registrar un débito en la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

2. El activo generado por los recursos entregados en administración y el pasivo por concepto de cesantías son dos hechos económicos distintos, por lo tanto deben reconocerse separadamente, teniendo en cuenta, además, que el hecho de depositar estos recursos en el Fondo de cesantías no implica que la obligación por beneficios a empleados haya desaparecido.

Asimismo, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración indica que la empresa que controla los recursos, es decir el Hospital, debe registrar los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Para este caso en particular, cuando el Fondo de cesantías informe sobre la gestión realizada con los recursos entregados en administración, el Hospital debe debitar la cuenta que represente la naturaleza del PASIVO pagado, y acreditar la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias, de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

3. Para llevar a cabo el registro contable de los recursos entregados en administración cuando estos hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados, deben utilizarse las cuentas dispuestas en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000040131 DEL 03-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los activos constituidos como respaldo para la cancelación de cesantías bajo el régimen de retroactividad.

Doctor

DEIBY YAMITH SANTANA TORRES

Contador

E.S.E. Hospital Habacuc Calderón -Carmen de Carupa

Carmen de Carupa, Cundinamarca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029662, el día 26 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“La ESE Hospital Habacuc Calderón del municipio de Carmen de Carupa Cundinamarca, identificada con NIT: 899999161-7 y CODIGO: 983269812, tiene registrado a corte 31 de diciembre de 2019 y a la fecha en sus estados financieros, el valor de la liquidación de las cesantías retroactivas y los recursos con lo que cuenta la ESE en el fondo de cesantías porvenir para el pago de estas cesantías retroactivas en la subcuenta 190202 Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902 plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, en base a la normativa y a la doctrina emitida por la CGN en concepto 20192000000321 del 10-01-2019.

La secretaría de salud de Cundinamarca emitió la circular 191 del 23 de abril de 2020 que adjunta al presente, en donde en el numeral 2. Financiación cesantías retroactivas, sean registradas en la cuenta 190801-Recursos entregados en administración.

Por lo anterior solicito su concepto sobre si debo continuar reflejando dichos recursos que tiene la ESE en el fondo de cesantías porvenir para el pago de cesantías retroactivas en la subcuenta 190202 o por el contrario debo reclasificarlo a la subcuenta 190801 como lo indica la circular de la secretaria de salud.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Resolución CGN N° 426 de 2019, por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 12. Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º. Transitorio. Los ajustes a los activos y pasivos que se originen en aplicación del anexo de la presente Resolución afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se presentarán de manera comparativa con los del 31 de diciembre de 2019 sin reexpresar los saldos ajustados por la aplicación de la presente Resolución.

ARTÍCULO 3º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2020 y deroga, a partir de esa misma fecha, las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

Parágrafo. Las empresas dispondrán hasta el 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, prescritas en la presente Resolución.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones en especial la Resolución N° 426 de 2019, establece en el numeral 5.3 de la norma de Beneficios a los empleados, lo siguiente:

### “5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

#### 5.3.1. Reconocimiento

29. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

30. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa, y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

31. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

32. Adicionalmente, la empresa reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios y que no se pueden utilizar para otro fin.

(...)

#### 5.3.2. Medición

37. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la empresa, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la empresa tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, contiene y describe las siguientes cuentas:

#### “2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por los beneficios que la empresa haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.

#### 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los activos que se destinen exclusivamente para cubrir beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2-El valor de los activos recibidos para el pago de beneficios a los empleados a largo plazo.
- 3-El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos.
- 2-El valor de los pagos realizados por los costos de gestión del plan de activos y por los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.
- 3-El menor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las pérdidas realizadas y no realizadas.

4-El valor del saldo de los activos reclasificados a otras cuentas, una vez se liquide completamente el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo.

#### 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En concepto CGN con radicado N° 20192000000321 del 10 de enero de 2019, se concluye: “Un activo debe ser reconocido en el Estado de Situación Financiera cuando haya cumplido con las condiciones para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Así las cosas, los recursos depositados en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir a favor del cesionario, por entidades que concurren en el pago de las cesantías retroactivas, deberán reconocerse en el Estado de Situación Financiera de este, siempre que se cumplan los criterios para su reconocimiento como activos.

De acuerdo con lo anterior, y considerando que el hecho económico sucedió con anterioridad a la entrada en vigencia del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, la empresa en el periodo de transición, tuvo que haber seguido las instrucciones del numeral 1.2.4.2 Beneficios a los empleados a largo plazo del instructivo 002 de 2014, a fin de incorporar en el Estado de Situación Financiera de Apertura, el evento objeto de la consulta.

En efecto, en el Estado de Situación Financiera de Apertura la entidad debió incorporar tanto los recursos entregados al Fondo de Pensiones y Cesantías, como los rendimientos financieros generados por tales recursos.

Como la entidad omitió efectuar los registros indicados en los párrafos anteriores, deberá corregir las omisiones de períodos contables anteriores en el periodo actual, conforme se

indica en la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, sea o no material, afectando mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, o mediante un crédito, la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, con contrapartida en ambos casos en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión.

Con posterioridad, el devengo de los nuevos rendimientos debió afectar la subcuenta 480849-Ganancia en la actualización del plan de activos para beneficios a empleados a largo plazo y por terminación del vínculo laboral o contractual, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Adicionalmente, se deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, cuando se trate de ajustes que por su importancia se cataloguen como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Es preciso señalar que, una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

De otra parte, si los recursos puestos en el Fondo de Pensiones y Cesantías-Porvenir, no cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad cesionaria no deberá incorporarlos en el Estado de Situación Financiera, pero si deberá efectuar las revelaciones a las que haya lugar.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Las cesantías retroactivas pertenecen al grupo de beneficios a los empleados a largo plazo, por lo tanto, el criterio que deben aplicar las empresas para su reconocimiento y registro corresponde al señalado en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, de la Norma Beneficios a los empleados.

Así las cosas, las cesantías con retroactividad se deben registrar en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, en tanto que, los activos que se hayan constituido como respaldo para su cancelación, y en donde los recursos se encuentren depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de las cesantías a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, no es viable hacer uso de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo aplicable ha definido una cuenta especial para registrar los activos que van a respaldar el pago de las cesantías con retroactividad.

Ahora bien, es menester indicar que, con la expedición de la Resolución 426 de 2019 se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y se deroga a partir del 1º de enero de 2020 las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

De manera que, se ratifica lo señalado en el concepto N°20192000000321 del 10 de enero de 2019 dirigido a la E.S.E. Hospital Local Municipio de los Patios, en relación con el reconocimiento de unos recursos consignadas a un fondo a favor de una entidad cesionaria por concepto de cesantías retroactivas, al no contrariar lo dispuesto en la Resolución N° 426 de 2019 en lo referente a la norma de Beneficios a los empleados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055001 DEL 23-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la actualización del cálculo actuarial y plan de activos para beneficios posemplo

Doctora  
MARY CRIS RONDÓN GUAUQUE  
Contadora  
Fábrica de Licores del Tolima  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500039062 el 21 de agosto de 2020, mediante la cual solicita se indique tratamiento contable para la actualización del cálculo actuarial y para el plan de activos para beneficios posemplo, frente al siguiente escenario:

- “1. La Fábrica de Licores del Tolima procedió a través de una firma reconocida a nivel nacional para que se realizara el estudio del cálculo actuarial con corte a junio de 2019. El nuevo cálculo dió como resultado la suma de \$4.345.021.192,00, y el valor que hay contabilizado es de \$3.777.421.523,00.  
2. La fábrica de Licores del Tolima tiene constituido un CDT por valor de \$3.777.421.523,00.  
3. El valor a actualizar es de \$567.599.669,00  
4. La suma de \$567.599.669,00, son recursos que están en efectivo en una cuenta de ahorros.

Por favor indicar cual seria el tratamiento contable tanto para la actualización del cálculo actuarial, como del plan de activos para beneficios pos empleo (los \$567.599.669,00 en efectivo).”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución 414 de 2014 y modificada por la Resolución 426 de 2019, señala:

### “5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

#### 5.2. Beneficios posempleo

##### 5.2.2. Medición

16. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados.

17. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la empresa realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

18. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.

19. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

21. La empresa medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor razonable o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de los activos.

22. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

23. El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos. El interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios.

24. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con Norma de beneficios a los empleados, las obligaciones por beneficios posempleo deben medirse al valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados, en el periodo presente y en los anteriores, sin deducir los activos del plan de activos para estos beneficios. Para ello, la empresa utilizará una metodología de reconocido valor técnico, que requerirá de suposiciones actuariales para obtener la mejor estimación sobre los valores que permitirán determinar el costo final de proporcionar beneficios posempleo.

Así mismo, los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo deberán ser medidos por su valor razonable o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos, con la regularidad suficiente que permita asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.



Dado que la actualización de la estimación del pasivo por beneficios posempleo está compuesto por el costo del servicio presente, costo del servicio pasado, interés sobre el pasivo, interés sobre el activo, las ganancias o pérdidas por la liquidación final, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos, es indispensable que la actualización en la medición se proporcione de forma detallada con el fin de efectuar el respectivo reconocimiento contable.

En estos términos, cuando se trate del costo del servicio presente, que corresponde al incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo; el costo del servicio pasado, que es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos; el interés sobre el activo y el interés sobre el pasivo, que corresponden al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo; y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo, que son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios, afectarán las cuentas del gasto o del ingreso en el resultado del periodo, según corresponda.

Por otra parte, las ganancias o pérdidas actuariales que son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo, que proceden de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales; y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo que son aquellas que generan los activos del plan como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos, menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo, afectarán cuentas del patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

En consonancia con lo anterior, y atendiendo a lo señalado por el capítulo VI, numeral 5.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dado que no se ha efectuado el reconocimiento contable de la actualización de las estimaciones que corresponden al cálculo actuarial de los beneficios posempleo otorgados por la Fábrica de Licores del Tolima, así como el valor del plan de activos, con corte a junio de 2019, para su reconocimiento durante el año 2020, la empresa deberá identificar los componentes anteriormente señalados y realizar los siguientes registros contables:

1. Respecto al costo del servicio pasado, el interés sobre el activo, el interés sobre el pasivo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo, se ajustará la subcuenta respectiva a las cuentas 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o 2515-

OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Dado que el reconocimiento de las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo no afecta el resultado del periodo sino directamente cuentas del patrimonio, el mismo afectará las subcuentas respectivas a la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o 2515-OTROS BIENEFICIOS POSEMPLEO, y la subcuenta respectiva a la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

En cualquier caso, conforme a lo dispuesto en el capítulo VI, numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la Fábrica de Licores del Tolima deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20202000002561 del 06-02-2020  
20202000002561 del 06-02-2020  
20202000053851 del 11-09-2020  
20202000054721 del 21-09-2020  
20202000061041 del 04-12-2020

\*\*\*

**2.11 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.12 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.13 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000017681 del 27-03-2020

\*\*\*

**2.14 CUENTAS POR PAGAR****CONCEPTO No. 20202000000741 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, o que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de honorarios originados en fallo judicial, en un periodo anterior

Doctor  
 CARLOS ALBERTO GÓMEZ ARIAS  
 Contador-Contratista  
 Empresa Municipal de Aseo-Floridablanca  
 Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500044562 del 20 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita los registros contables que se deben realizar, de acuerdo con las siguientes inquietudes:

“La primera inquietud, es referente a una visita que nos hizo la fiscalía un mes atrás, en razón a unos recursos que debía devolver nuestra entidad a los usuarios por concepto de destinación final en la prestación del servicio de aseo y que mediante Resolución No 2440 del 18/08/2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos, ordenaba a EMAB S.A. ESP efectuar devolución de estos recursos por este concepto a la EMAF ESP de Floridablanca, para que estos fueran devueltos a los usuarios. La suma en febrero de 2009 asciende a \$820.102.796. Qué debo hacer para registrar estos valores en la actualidad, ya que la fiscalía me exige certificar, que estos valores están en los estados financieros de la entidad y si se realizó la provisión de los mismos. Realmente este valor, ni los intereses moratorios ocasionados para realizar el pago a los usuarios han sido contabilizados.

Lo que si sucedió, fue que la EMAB ESP si le canceló los recursos a la EMAF ESP, mediante cruce de cuentas por servicio de aseo prestado durante 6 meses, donde la EMAF Floridablanca no pagó el servicio incurrido y donde se le pagó a una FUNDACIÓN unos dineros, por concepto de honorarios, por reclamar el saldo adeudado por la EMAB ESP hacia la EMAF ESP, y a los usuarios no se les pagó nada por el derecho al servicio pagado de más.

El registro realizado fue, debitar el patrimonio como pérdida de vigencias anteriores y acreditar la obligación que debo cancelar a los usuarios. El registro lo hice de esta forma, en razón a que no es un error por parte de la entidad, si no es una obligación contraída y no registrada en los periodos anteriores por desconocimiento de la obligación, y no la debo cargar a los resultados de este periodo, por no ser parte del mismo.

Por tal razón debo corregir el asiento y llevar nota en los estados financieros explicando esta situación adicionalmente.

También he pensado en hacer un cargo a una cuenta por cobrar al Representante Legal de la época y una obligación por cancelar por parte de la entidad a los usuarios.

Esta contabilización sería por el incumplimiento del pago de la obligación a pesar de los recursos devueltos a la entidad y con ello no afectaría mi patrimonio, donde incrementaría aún más las pérdidas de la empresa. Y por otra parte al momento de realizar acción de repetición en contra del Representante Legal del momento.

La segunda es sobre unos honorarios no registrados ni pagados por concepto de un fallo judicial. No fue informada la entidad y por hallazgo de la Contraloría debo dejar realizada la contabilización para efectuar el pago.

Luego por ser vigencias anteriores debo afectar el patrimonio contra la obligación por pagar de la misma forma como el caso anterior?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

### “6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)

## 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Con respecto a su primera inquietud, me permito solicitar se amplíe su consulta para efecto de tener mayor contexto, y de ser posible hacer llegar copia de los actos administrativos o soportes que den cuenta de los hechos descritos.

Agradezco que dicha información sea enviada al correo electrónico [contactenos@contaduria.gov.co](mailto:contactenos@contaduria.gov.co).

Frente a su segunda inquietud, de acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una

vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. En este sentido, una cuenta por pagar se reconoce en el momento en el que se adquiere una obligación con terceros en el desarrollo de sus actividades y de las cuales espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos, dentro de los que se incluyen, entre otros, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por ello, si la empresa aun teniendo la información disponible en el momento en que se originó la obligación, no realizó el reconocimiento dentro de los estados financieros, se constituye un error por inadvertencia o mala interpretación de los hechos, que para su corrección, y en concordancia con lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se realizará mediante el débito de la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la obligación.

Igualmente, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000001141 DEL 23-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes o utilidades generados por empresas de servicios públicos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de excedentes generados por las empresas no societarias.

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIE CASTRILLON  
Subcontadora de Centralización de la información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004493-2, del 24 de diciembre de 2019, en la que se solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las utilidades o excedentes generados por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P. y su registro en la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la primera.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES****1. Consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la E.S.P Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá**

De acuerdo con el artículo 150 del Decreto 410 de 1971 por el cual se establece el Código de Comercio en Colombia: “Reglas generales sobre distribución de utilidades. La

distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 142 de 1994 por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señaló en el artículo 17 de su Capítulo I relacionado con el régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, que:

“ARTÍCULO 17. NATURALEZA. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, E.S.P. y al respecto señaló:

“Artículo 1º.-Naturaleza jurídica. La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, se expide el Decreto 714 de 1996 por el cual se compilan el Acuerdo 24 de 1995 y Acuerdo 20 de 1996 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto Distrital, en cuyo artículo 75 se establece:

“ARTÍCULO 75º.-Los Excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito. El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal -CONFIS-, determinará la cuantía que hará parte de los Recursos de Capital del Presupuesto Distrital, fijará la fecha de su consignación en la Tesorería Distrital y asignará a partir del cierre de la vigencia fiscal de 1996, por lo menos, el 20% a la Empresa que haya generado dicho excedente.

Las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

El CONFIS impartirá las instrucciones a los representantes del Distrito y sus entidades en las Juntas de Socios o Asambleas de Accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos.

El Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal, CONFIS, al adoptar las determinaciones previstas en este artículo, tendrá en cuenta el concepto del representante legal acerca de las implicaciones de la asignación de los excedentes financieros y de las utilidades, según sea el caso, sobre los programas y proyectos de la Entidad. Este concepto no tiene carácter obligatorio para el CONFIS, organismo que podrá adoptar las decisiones previstas en este ARTÍCULO aún en ausencia del mismo” (Subrayado fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error...” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 139 de 2015 (y sus modificaciones), la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera.

En dicho catálogo, se encuentra que la descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR establece que “representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores” Dentro de dicha cuenta se encuentran las subcuentas 249056-Dividendos y participaciones y 249057-Excedentes financieros.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que “Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los resultados de ejercicios anteriores, la descripción y dinámica de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES señala:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.

4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

(...)

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.

2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

(...)” (Subrayados fuera del texto)

### 3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

En el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, incorporado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que la descripción de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 138418-Excedentes financieros.

### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El artículo 17 de la Ley 142 de 1994 en la que se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, señala que las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley. No obstante, en el párrafo del mismo artículo se estableció que las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

En ese sentido, el Distrito Capital mediante Acuerdo 6 de 1995 definió la naturaleza jurídica de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., como una Empresa Industrial

y Comercial del Distrito, prestadora de servicios públicos domiciliarios, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.

Posteriormente, definió la forma en que las empresas retornarán las utilidades o excedentes hacia la Tesorería Distrital, señalando que los excedentes Financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del Orden Distrital No Societarias, son de Propiedad del Distrito, diferenciando su tratamiento de las utilidades de las Empresas Industriales y Comerciales Societarias del Distrito y de las Sociedades de Economía Mixta del orden distrital, en cuyo caso las utilidades son de propiedad del Distrito en la cuantía que corresponda a las Entidades Distritales por su participación en el capital de la Empresa.

Ahora bien, de acuerdo con la información contable reportada en el CHIP por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P, el patrimonio presenta saldo en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL la cual, según su descripción, representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

Así las cosas, los resultados obtenidos por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P corresponderán a excedentes financieros y se registrarán debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249057-Excedentes financieros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Lo anterior con independencia de que el método de distribución de excedentes corresponda al utilizado por las empresas societarias para la distribución de utilidades y que los documentos con los que se formalice la entrega o distribución hagan referencia a dividendos, dado que no por ello se pierde el carácter de excedentes, en concordancia con lo estipulado en el artículo 75 del Decreto Distrital 714 de 1996, cuando de Empresas no societarias se trata.

En ese mismo sentido, la Secretaría Distrital de Hacienda como propietaria de la empresa deberá registrar los excedentes pendientes de cobro debitando la subcuenta 138418-Excedentes financieros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480809-Excedentes financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017681 DEL 27-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Cálculo de intereses en cuentas y préstamos por pagar que se encuentran congelados por estar en pretoma.

Doctora  
CLAUDIA PATRICIA SOTO SALAZAR  
Jefe de Contabilidad  
Empresas Municipales de Cartago E.S.P.  
Cartago, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500006052, el día 11 de febrero de 2020, mediante la cual solicita se indique si se debe causar interés o no de una cuenta congelada que esta en pretoma, ello teniendo en cuenta que en años previos la Superintendencia de Servicios Públicos intervino la empresa, y “quedaron unas cuentas congeladas en pretoma que no causan intereses cuando se van a pagar sin embargo la super dice: que nosotros como prestadores estamos obligados a actualizar el valor de este pasivo según Numeral 4.3 Prestamos por pagar del Capítulo II de las normas para el reconocimiento, medición, Revelación y presentación establece lo siguiente: Los préstamos se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado se medirá por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y valor presente se reconocerá como ingreso de acuerdo con lo establecido en la norma de subvenciones.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Concepto Unificado No. 30 de la Superintendencia de Servicios Públicos, señala:

“5. Procedencia del pago de intereses moratorios con ocasión de la toma de posesión.

La toma de posesión y la suspensión de pagos que ordena la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios sobre una empresa prestadora de servicios públicos, se realiza a través de un acto administrativo que se configura como un acto de autoridad, mediante el cual se constituye la fuerza mayor.

Al respecto la Ley 95 de 1980 en su artículo 1º establece:

“Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público”. (Subraya fuera de texto).

La configuración de la fuerza mayor para el no pago de los intereses recae en la existencia de un impedimento legal del deudor, como es el caso de la toma de posesión de la empresa, dentro de la cual se decreta la suspensión de pagos, lo que ocasiona el no pago de intereses de las obligaciones previamente adquiridas por parte de la empresa. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 1616 del Código Civil Colombiano que dispone:

“La mora producida por fuerza mayor o caso fortuito, no da lugar a indemnización de perjuicios”.

De conformidad con lo anterior, el acto de autoridad que genera la fuerza mayor en la toma de posesión se configura con la medida facultativa de suspensión de pagos que autoriza el literal b) del numeral 2º, del artículo 9.1.1.1.1 del Decreto 2555 del 2010.

Al respecto, el Consejo de Estado se ha pronunciado en los siguientes términos:

“Ahora bien según el inciso 2o del artículo 1616 del Código civil "la mora producida por fuerza mayor o caso fortuito, no da lugar a indemnización de perjuicios", luego si la toma de posesión por parte de la Superintendencia Bancaria implica la inmediata guarda de los bienes de la intervenida, la separación de sus administradores y su reemplazo por el liquidador designado por la autoridad supervisora, es claro que tal medida constituye fuerza mayor a la que no puede resistirse la sociedad objeto de la misma y esta circunstancia tal como lo declara la norma citada excluye el reconocimiento de intereses moratorios”.

De acuerdo con lo antes referido y con lo reiterado por el Consejo de Estado, cuando la toma de posesión se realiza en las modalidades de simple administración o con fines liquidatorios, y además se ordena la suspensión de pago de las obligaciones, no habrá lugar al pago de intereses a partir de la toma de posesión. (...)

Así las cosas, para el reconocimiento, liquidación y pago de intereses el agente especial o el liquidador, debe tener en cuenta los siguientes parámetros:

-Obligaciones antes de la toma de posesión



Las obligaciones que tenga la empresa antes de la notificación de la orden de toma de posesión, generan intereses remuneratorios si han sido pactados y de mora hasta la fecha del acto administrativo por medio del cual se ordene la toma de posesión, siempre que en el mismo se haya dispuesto la suspensión de pagos de la empresa. Si la suspensión de pagos se ordena en acto posterior, los referidos intereses se causarán hasta el momento en que se emita dicha orden.

En efecto, la suspensión de pagos de las obligaciones es una medida facultativa de la Superintendencia, establecida en el literal b) del numeral 2°, del artículo 9.1.1.1.1 del Decreto 2555 del 2010 y, en consecuencia, mientras no se ordene, los intereses se seguirán causando normalmente. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

#### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

#### 6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo. (...)

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través de pago en efectivo, transferencia o traslado de otros activos; prestación de servicios; sustitución de esa obligación por otra; conversión de la obligación en patrimonio; y prescripciones de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“Capítulo II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

#### 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

#### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

### 3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

## 4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

### 4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

### 4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones. (...)

### 4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo

menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

6. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

#### Capítulo IV. INGRESOS (...)

##### 2.2. Subvenciones

###### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación. (...)

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...)

10. La diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior se reconocerá como ingreso cuando se reconozca el préstamo, de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar. (...)

###### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo

de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

13. Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar. (...)

Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

## "3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

5-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

## 5804-FINANCIEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, tomando en cuenta lo señalado en el Concepto Unificado No. 30 de la Superintendencia de Servicios Públicos, cuando se ordena la suspensión de pagos a acreedores, para las cuentas que queden cobijadas dentro de esta medida no se generara el reconocimiento y pago de interés por el tiempo en el cual dure la toma.

Pero en atención a lo señalado en el principio de esencia sobre forma del Marco Conceptual, los hechos se reconocerán conforme a su esencia económica y no por la forma legal, lo cual en el caso de la consulta sí configura el hecho de que la empresa se encuentra recibiendo

un beneficio implícito por no efectuar el pago de intereses sobre las obligaciones que se encuentran congeladas, correspondiendo esto a una subvención obtenida de parte de los terceros titulares de cada cuenta.

Para reconocer este hecho, la empresa debió efectuar el cálculo de los intereses que correspondían pagar sobre las cuentas por pagar, así como de los préstamos por pagar, que se encuentran incluidos en la pretoma, a fin de reconocer el valor de la subvención obtenida. Esta subvención se debía reconocer desde el momento en que estas obligaciones fueron incluidas en la pretoma, es decir, cuando se expidió el acto administrativo de la pretoma, para lo cual la empresa debitaría la subcuenta 580439-Otros intereses de mora, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditaría la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Adicionalmente, si la empresa no efectuó los registros antes señalados, y al ocurrir estos hechos en periodos anteriores, entonces la empresa se encuentra frente a un error de periodos anteriores, toda vez que hizo una mala interpretación de los hechos y de aplicación de los criterios señalados en el Marco Normativo anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, para lo cual, la empresa deberá realizar la corrección en el periodo actual, afectando tanto en el débito como en el crédito, para efectos de trazabilidad, la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Así mismo, el Marco Normativo señala que la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001581 del 03-02-2020

20202000004431 del 20-02-2020

20202300015051 del 12-03-2020

20202300019771 del 04-05-2020

20202000020491 del 19-05-2020

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000024821 DEL 23-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables para el reconocimiento del Impuesto y Aporte Solidario Voluntario por el COVID 19.

Doctora  
CLEMENTINA MOSQUERA OSORIO  
Contador  
E.S.P. Electrificadora del Caquetá S.A.  
Florencia, Caquetá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500024622, el día 22 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Con el fin de realizar el correcto registro contable del Impuesto solidario por el COVID-19, amablemente solicito nos ayude a definir la cuenta contable que debemos afectar con estos valores.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades y por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020, en los siguientes artículos determina:

“ARTÍCULO 1. Impuesto solidario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020, créase con destinación específica para inversión social en la clase media vulnerable y en los trabajadores informales el impuesto solidario por el COVID 19, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de salarios de diez millones de pesos (10.000.000) o más de los servidores públicos en los términos del artículo



123 de la Constitución Política, por el pago o abono en cuenta mensual periódico de los honorarios de las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión vinculados a las entidades del Estado de diez millones de pesos (10.000.000) o más; y por el pago o abono en cuenta mensual periódico de la mesada pensional de las megapensiones de los pensionados de diez millones de pesos (10.000.000) o más, que será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020.

El valor del impuesto solidario por el COVID 19 podrá ser tratado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Las liquidaciones pagadas o abonadas en cuenta a los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución al momento de la terminación de la relación laboral, o legal y reglamentaria, no estarán sujetas al impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 2. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más, de la rama ejecutiva de los niveles nacional, departamental, municipal y distrital en el sector central y descentralizado; de las ramas legislativa y judicial; de los órganos autónomos e independientes, de la Registraduría nacional del estado Civil, del consejo nacional Electoral, y de los organismos de control y de las Asambleas y Concejos Municipales y Distritales.

Los pensionados con mesadas pensionales de las megapensiones de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más también son sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo son contribuyentes del impuesto solidario por el COVID 19 los sujetos pasivos de que trata el presente artículo con salarios honorarios y/o mesadas pensionales mensuales periódicos (as) de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más.

El talento humano en salud que preste sus servicios a pacientes con sospecha o diagnóstico de coronavirus COVID 19 incluidos quienes realicen vigilancia epidemiológica y que, por consiguiente, están expuestos a riesgos de contagio, así como los miembros de fuerza pública no son sujetos pasivos impuesto solidario por el COVID 19.

ARTÍCULO 3. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto solidario por el COVID 19 lo constituye el pago o abono en cuenta de salarios y honorarios mensuales periódicos de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más; y mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de diez millones de pesos (\$10.000.000) o más de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

Para efectos de la aplicación del presente Decreto Legislativo dentro del concepto de salario están comprendidos la asignación básica, gastos de representación, primas o bonificaciones o cualquier otro beneficio que reciben los servidores públicos como retribución directa por el servicio prestado.

No están comprendidos dentro del concepto de salario las prestaciones sociales ni los beneficios salariales que se perciben semestral a anualmente.

ARTÍCULO 4. Causación. La causación del impuesto solidario por el COVID 19 es de carácter instantáneo y se causa al momento en que se paguen o abonen en cuenta los salarios y honorarios mensuales periódicos, y las mesadas pensionales de las megapensiones mensuales periódicas de los sujetos pasivos del impuesto solidario por el COVID 19.

El período del impuesto solidario por el COVID 19 es mensual.

(...)

ARTÍCULO 7. Administración y Recaudo del impuesto solidario por el COVID 19. La administración y recaudo del impuesto solidario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El impuesto solidario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 9. Aporte solidario voluntario por el COVID 19. A partir del primero (01) de mayo de 2020 y hasta el treinta (31) de julio de 2020 los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, y las personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con salarios y honorarios mensuales periódicos inferiores a diez millones de pesos (\$10.000.000) podrán efectuar un aporte mensual solidario voluntario por el COVID 19 con destino al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020 inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales, en consideración a la capacidad económica de los aportantes solidarios voluntarios, de acuerdo con la siguiente tabla. (...)

ARTÍCULO 10. Recaudo y traslado del Aporte Solidario voluntario por el COVID 19. El recaudo y traslado del aporte solidario voluntario por el COVID 19 estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. El aporte solidario voluntario por el COVID 19 se recaudará mediante el mecanismo de la retención en la fuente y será trasladado al Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME al que se refiere el Decreto Legislativo 444 de 2020. (...)

ARTÍCULO 12. Declaración y Pago. Dentro de los plazos previstos para la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente, los agentes retenedores deberán presentar con pago la declaración incluyendo en el renglón que la Unidad Especial Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN señale mediante resolución los valores retenidos en la fuente a título del impuesto solidario por el COVID 19 y los valores retenidos en la fuente por el aporte solidario voluntario por el COVID 19.

ARTÍCULO 13. Régimen Aplicable. Al impuesto solidario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas del impuesto sobre la renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

Al aporte solidario voluntario por el COVID 19 le son aplicables en lo que resulte compatible, las disposiciones sustantivas de la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios, procedimentales y sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución CGN N° 091 del 08 de mayo de 2020 por la cual se crean, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; subcuentas para el registro o reporte del Impuesto solidario por el COVID 19 y del Aporte solidario voluntario por el COVID 19, considera:

“ARTÍCULO 2º. Crear las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
243630	<u>Impuesto solidario por el COVID 19</u>
243631	<u>Aporte solidario voluntario por el COVID 19</u> ” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

#### 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la

alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)”  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que debe ser usado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos de cuentas:

#### “2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.

#### 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normativa vigente, en acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa. (...)” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Cuando una empresa consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por un trabajador a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del

reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

En este sentido, el importe retenido a los sujetos pasivos del Impuesto Solidario por el COVID 19, deberá ser registrado por los agentes retenedores en la subcuenta 243630-Impuesto solidario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Por su parte, cuando los servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política y personas naturales vinculadas mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública, deseen voluntariamente realizar un aporte solidario por el COVID 19, los agentes de retención deberán registrar el importe retenido en la subcuenta 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Las subcuentas 243630-Impuesto solidario por el COVID 19 y 243631-Aporte solidario voluntario por el COVID 19, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, fueron creadas por medio de la Resolución CGN N° 091 de 2020, transcrita una parte en las consideraciones de este pronunciamiento.

Por último, es de precisar que, para conservar la trazabilidad del hecho económico la empresa deberá efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de la Electrificadora del Caquetá.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000052681 DEL 03-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas Por Pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del recaudo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables por parte de las empresas de aseo y el Costo de Comercialización asociado a la Actividad de Aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas encargadas de la prestación de este servicio

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037052, el día 10 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Las empresas de Servicios Públicos Domiciliarios de ASEO, deben considerar la actividad de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables de conformidad con el Decreto 596 de 2016 expedido por el Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio, que permite que esta actividad pueda ser prestada por personas que se organicen conforme al artículo 15 de la ley 142 de 1994.

1. La empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio factura a los usuarios y recauda lo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables.
2. Las empresas organizadas conforme al artículo 15 de la ley 142 de 1994, quienes realizan la actividad recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables, facturan mensualmente a la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio, quien con base en la factura procede a transferir los recursos recaudados por este concepto.
3. Según lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14 de la Resolución 720 de la Comisión de Regulación de agua potable y saneamiento básico establece:

“Cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento, el CCS se deberá incrementar en un 30% del precio techo. La administración de estos recursos se sujetará a la reglamentación del parágrafo 2 del artículo 88 de la Ley 1753 de 2015”

La empresa prestadora del servicio de ASEO contabiliza el ingreso total por concepto de comercialización (432317), del cual un porcentaje de acuerdo a la normatividad aplicable debe ser trasladado a las empresas que realizan la actividad recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables.

Por lo tanto con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito lo siguiente

#### PETICIÓN

1. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio para reconocer lo facturado a los usuarios por el componente recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables?
2. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que debe realizar la empresa prestadora del servicio de ASEO en el municipio para reconocer lo facturado por las empresas que prestan los servicios de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables a la empresa prestadora del servicio de aseo en el municipio?
3. ¿Cuál es el registro de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar para reconocer lo trasladado del porcentaje de comercialización establecido en el artículo 14 de la Resolución 720 de 2015?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 15. Personas que prestan servicios públicos. Pueden prestar los servicios públicos:

15.1. Las empresas de servicios públicos.

15.2. Las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas, o como consecuencia o complemento de su actividad principal, los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos.



15.3. Los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en esta Ley.

15.4. Reglamentada por el Decreto Nacional 421 de 2000. Las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas.

15.5. Las entidades autorizadas para prestar servicios públicos durante los períodos de transición previstos en esta Ley.

15.6. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional que al momento de expedirse esta Ley estén prestando cualquiera de los servicios públicos y se ajusten a lo establecido en el parágrafo del Artículo 17.

(...)

ARTÍCULO 147. Naturaleza y requisitos de las facturas. Las facturas de los servicios públicos se pondrán en conocimiento de los suscriptores o usuarios para determinar el valor de los bienes y servicios provistos en desarrollo del contrato de servicios públicos.

En las facturas en las que se cobren varios servicios, será obligatorio totalizar por separado cada servicio, cada uno de los cuales podrá ser pagado independientemente de los demás con excepción del servicio público domiciliario de aseo y demás servicios de saneamiento básico. Las sanciones aplicables por no pago procederán únicamente respecto del servicio que no sea pagado.

En las condiciones uniformes de los contratos de servicios públicos podrá preverse la obligación para el suscriptor o usuario de garantizar con un título valor el pago de las facturas a su cargo.

PARÁGRAFO. Cuando se facturen los servicios de saneamiento básico y en particular los de aseo público y alcantarillado, conjuntamente con otro servicio público domiciliario, no podrá cancelarse este último con independencia de los servicios de saneamiento básico, aseo o alcantarillado, salvo en aquellos casos en que exista prueba de mediar petición, queja o recurso debidamente interpuesto ante la entidad prestataria del servicio de saneamiento básico, aseo o alcantarillado.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto 1077 de 2015 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, sobre la facturación conjunta aplicable a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994, indica:

“ARTÍCULO 2.3.6.2.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente capítulo se aplica a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994.

(...)

ARTÍCULO 2.3.6.2.4. OBLIGACIONES. Será obligatorio para las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios facturar los servicios de alcantarillado y aseo, suscribir el convenio de facturación conjunta, distribución y/o recaudo de pagos; así como garantizar la continuidad del mismo, si son del caso, salvo que existan razones técnicas insalvables comprobables que justifiquen la imposibilidad de hacerlo. Esta justificación se acreditará ante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

El prestador que asuma estos procesos, por libre elección del prestador del servicio de aseo y/o alcantarillado, no podrá imponer condiciones que atenten contra la libre competencia ni abusar de una posible posición dominante.”

(Subrayado fuera de texto)

De igual manera el Decreto 596 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en relación con la facturación e información de la actividad de aprovechamiento del servicio público de aseo señala:

“ARTÍCULO 2.3.2.5.2.2.1. Obligación de facturación integral del servicio público de aseo. Todas las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables deberán facturar de manera integral el servicio público de aseo incluyendo la actividad de aprovechamiento, sin exigir trámites, requisitos o información adicional de los dispuestos en el presente Capítulo.

Los costos de esta gestión comercial se continuarán remunerando de acuerdo con lo dispuesto en la metodología tarifaria vigente adoptada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA).

ARTÍCULO 2.3.2.5.2.3.2. Recaudo. Los recursos de la facturación del servicio público de aseo, correspondientes a la actividad de aprovechamiento, deberán ser recaudados por parte del prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, quien deberá hacer los traslados a la persona prestadora de la actividad de aprovechamiento de acuerdo con lo establecido en el presente capítulo.”

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Resolución CRA 720 DE 2015 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, “Por la cual se establece el régimen de regulación tarifaria al que deben someterse las personas prestadoras del servicio público de aseo que atiendan en municipios de más de 5.000 suscriptores en áreas urbanas, la metodología que deben utilizar para el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo y se dictan otras disposiciones”, indica:

“ARTÍCULO 14. Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS). El Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo, diferenciado cuando la facturación conjunta se realice con el servicio de acueducto o de energía, según la segmentación definida en el ARTÍCULO 5 de la presente resolución, será como máximo el valor que se establece en la siguiente tabla (a precios de diciembre de 2014/mes).

(...)

Parágrafo. Cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento, el CCS se deberá incrementar en un 30% del precio techo. La administración de estos recursos se sujetará a la reglamentación del parágrafo 2 del artículo 88 de la Ley 1753 de 2015.”

Por su parte, la Resolución 246 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, dispone, entre otras cosas lo siguiente:

Artículo 4°. Distribución del Costo de Comercialización asociado a la Actividad de Aprovechamiento. De conformidad con el parágrafo 1 del artículo 2.3.2.5.2.1.2 del Decreto número 1077 de 2015, adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016, el monto en que se incremente el costo de comercialización del servicio (CCS) cuando se preste la actividad de aprovechamiento en el municipio o distrito, se distribuirá entre las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de no aprovechables y las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento, de conformidad con la modelación que para el efecto realice la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA).

Parágrafo. La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) dentro del mes siguiente a la expedición de la presente resolución, deberá expedir la regulación en que se especifiquen los porcentajes de distribución.

Artículo 5°. Medición y Balance de masas. Las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento deberán realizar el balance de masas a partir del pesaje de las cantidades mensuales de residuos sólidos aprovechables que ingresen a las estaciones de clasificación y aprovechamiento (ECA), las que efectivamente se aprovechen por su incorporación a procesos productivos y las que se rechazan correspondiendo el saldo a las que se

almacenan. De este balance de masas deberá mensualmente informarse a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD).

(...)

Artículo 8°. Reporte de información para el cálculo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento al Sistema Único de Información (SUI). Para el cálculo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento de que trata el artículo 2.3.2.5.2.3.1. del Decreto número 1077 de 2015 adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016, se requiere de tres fuentes de información que deberán ser reportadas al Sistema Único de Información (SUI), dentro de los primeros tres (3) días del mes, correspondiente al mes inmediatamente anterior, así:

Para las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables:

1. El costo de recolección y transporte (CRT) de su área de prestación en precios corrientes.
2. El costo de disposición final (CDF) de su área de prestación en precios corrientes.
3. Toneladas mensuales recolectadas y transportadas de residuos no aprovechables en el área de prestación (QRT).
4. Toneladas mensuales de rechazo del aprovechamiento pesadas en cada una de las estaciones de clasificación y aprovechamiento (ECAS).
5. Promedio de suscriptores totales en su área de prestación en el periodo de producción correspondiente.
6. Promedio de suscriptores de inmuebles desocupados en su área de prestación en el periodo de producción correspondiente.

B. Para las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento:

1. Toneladas mensuales efectivamente aprovechadas generadas por usuarios no aforadas, en su área de prestación (ton/mes).
2. Total de toneladas mensuales efectivamente aprovechadas generadas por usuarios aforados, en su área de prestación, discriminado por usuario aforado (ton/mes).
3. Número de suscriptores aforado de aprovechamiento en el área de prestación, discriminando por tipo y uso.

C. Para las personas prestadoras de la actividad de disposición final:

1. Promedio de residuos sólidos que se reciben en el sitio de disposición final (ton/ mes) en el periodo de producción correspondiente. La información de costos y cantidades deberá ser estimada de conformidad con la regulación tarifaria vigente.

(...)

Artículo 9°. Reporte de información para el cálculo del costo de la remuneración vía tarifa de la actividad de aprovechamiento a la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables. La persona prestadora de la actividad de aprovechamiento deberá informar a la persona prestadora de recolección y transporte de residuos no aprovechables, dentro de los primeros tres (3) días del mes, lo siguiente:

1. Toneladas mensuales efectivamente aprovechadas por suscriptor gran generador (TAFA), de acuerdo con lo definido por la metodología tarifaria vigente. Esta información deberá coincidir con la reportada al Sistema Único de Información (SUI).

2. Usuarios de la base de datos que son beneficiarios del incentivo a la separación en la fuente (DINC), de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.3.2.5.2.2.4 del Decreto número 1077 de 2015, adicionado por el Decreto número 596 del 11 de abril de 2016. “

(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Circular Conjunta 01 de 2017 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y el Ministerio de Vivienda indica:

“3.2 Incremento del 30% del Costo de Comercialización por Suscriptor (CCS)

El incremento del 30% del CCS, de que trata el parágrafo del artículo 14 de la Resolución CRA 720 de 2015, se cobrará a todos los suscriptores facturados por la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables. Dicho incremento, se activa en el momento en que efectivamente se ha incurrido en el costo de comercialización, es decir a partir del periodo en el cual se certificaron toneladas efectivamente aprovechadas por el SUI y por ende se podía facturar la actividad de aprovechamiento en el respectivo municipio o distrito.

Es así como, para realizar el cobro del 30% adicional del CCS, es necesario contar con reporte certificado por el SUI de toneladas efectivamente aprovechadas correspondientes al periodo a facturar. Por tanto, en los casos en los que una persona prestadora de la actividad de aprovechamiento no reporte toneladas efectivamente aprovechadas para un periodo de

facturación (en los términos y plazos establecidos por la Resolución 276 de 2016 del MVCT), no tendrá acceso a recursos de comercialización de este periodo; y en consecuencia, la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables está facultada para realizar el cobro del incremento del CCS de manera retroactiva únicamente si se prestó la actividad de aprovechamiento y por tanto la información de toneladas efectivamente se encuentra reportada al SUI.”

(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Cuentas por pagar e Ingresos, indican:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

(...)

### 1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

(...)

(Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El artículo 15 de la Ley 142 de 1994 determina que pueden prestar servicios públicos las empresas de servicios públicos, las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos, los municipios cuando asuman en forma directa la prestación de los servicios públicos, y demás entidades autorizadas por la ley. Además, en el artículo 147 determina que en las facturas en las que se cobren varios servicios, será obligatorio totalizar por separado cada servicio y podrán ser pagados de manera independiente de los demás, pero para el caso del servicio público domiciliario de aseo y demás servicios de saneamiento básico el pago debe realizarse de manera conjunta con los otros servicios facturados.

De igual manera el Decreto 1077 de 2015, sobre la facturación conjunta aplicable a todas las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de las que trata la Ley 142 de 1994, determina que será obligatorio para las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios facturar los servicios de alcantarillado y aseo, suscribir el convenio de facturación conjunta, distribución y/o recaudo de pagos.

Por su parte el Decreto 596 de 2016, determina como obligación la facturación integral del servicio público de aseo, indicando que todas las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables deberán facturar de manera integral el servicio público de aseo incluyendo la actividad de aprovechamiento. Y en cuanto al recaudo de los recursos relacionados en la facturación del servicio público de aseo, correspondientes a la actividad de aprovechamiento, señala que debe realizarse por parte del prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, quien deberá hacer los traslados a la persona prestadora de la actividad de aprovechamiento.

Adicionalmente, la Resolución CRA 720 de 2015 sobre el cálculo de las tarifas del servicio público de aseo, indica unos precios máximos por suscriptor para calcular el costo de comercialización cuando el prestador del servicio de aseo realice la facturación conjunta, ya sea con el servicio de acueducto o energía. Este Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS), se verá incrementado en un 30% del precio techo cuando en el municipio y/o distrito se preste la actividad de aprovechamiento.

De acuerdo con la Circular Conjunta 01 de 2017 de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y el Ministerio de Vivienda, el incremento del 30% del CCS se cobrará a todos los suscriptores facturados por el prestador de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, y se activa en el momento en que efectivamente se ha incurrido en el costo de comercialización, es decir a partir del periodo en el cual se certificaron toneladas efectivamente aprovechadas por el SUI y por ende se podía facturar la actividad de aprovechamiento en el respectivo municipio o distrito.



Por otro lado, este incremento del CCS, según la Resolución 246 de 2016 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, se distribuirá entre las personas prestadoras de la actividad de recolección y transporte de no aprovechables y las personas prestadoras de la actividad de aprovechamiento, de conformidad con la modelación que para el efecto realice la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA). Para calcularlo se requiere información proveniente de los prestadores de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables, de los prestadores de la actividad de aprovechamiento y de los prestadores de la actividad de disposición final, la cual debe ser reportada al Sistema Único de Información (SUI) dentro de los primeros tres (3) días del mes, correspondiente al mes inmediatamente anterior. Así mismo, el prestador de la actividad de aprovechamiento deberá informar al prestador de recolección y transporte de residuos no aprovechables, dentro de los primeros tres (3) días del mes, las toneladas mensuales efectivamente aprovechadas y los usuarios de la base de datos que son beneficiarios del incentivo a la separación en la fuente.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se origina, entre otros, por la prestación de servicios, mencionando que en determinadas circunstancias, será necesario aplicar el criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Y en relación con cuentas por pagar, señala que, se deben reconocer como tal las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que la empresa prestadora del servicio de aseo se encarga de efectuar la facturación integral del servicio público de aseo, como una obligación indicada por el Decreto 596 de 2016, en donde se debe incluir la actividad de aprovechamiento y la proporción de los costos de comercialización que les corresponde a los prestadores de esta actividad, así como debe ocuparse de su recaudo, no puede reconocer este hecho económico como un ingreso ya que la prestación de este servicio no está a su cargo.

Por lo anterior, en relación con los recursos relacionados con la actividad de aprovechamiento, la empresa de aseo contablemente debe registrar en cuentas de orden de control el valor de dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

De igual forma, en relación con la proporción del Costo de Comercialización por suscriptor del servicio público de aseo (CCS), correspondiente a los prestadores de la actividad de aprovechamiento, la empresa de aseo debe registrar en cuentas de orden de control el valor de dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Cuando los usuarios realicen el pago y la empresa de aseo reciba los recursos se debe reconocer un pasivo, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240725-Venta de servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, disminuirá las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Ahora bien, cuando la empresa de aseo le pague a la empresa de aprovechamiento por la prestación de los servicios de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables, deberá reconocer un débito en la subcuenta 240725-Venta de servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054431 DEL 17-09-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la estampilla pro desarrollo.

Doctora  
YENNY MARCELA CASTRO C.  
Contador  
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos del Meta  
Villavicencio, Meta

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500037162, el día 10 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“ Con relación a la diferencia sobre el concepto de la estampilla Prodesarrollo que se da entre Edesa y la Gobernación del Meta en la conciliación de los saldos de Operaciones Recíprocas, adjunto concepto del estatuto de rentas del departamento del Meta, el cual establece en su capítulo VII artículo 239; la estampilla prodesarrollo departamental es el tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la Ley y que deben ser prestadas por la administración departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de desarrollo del Departamento.

Por lo anteriormente expuesto solicito amablemente nos indique cómo se debe tratar esta cuenta, si es como estampilla como lo estamos tratando o como tasa como lo relaciona la Gobernación.”

En conversación telefónica con la consultante y a través de correo electrónico, se aclara que la Empresa de Servicios Públicos del Meta está registrando la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que, como entidad descentralizada de orden departamental están obligadas a efectuar los descuentos por concepto de estampilla pro desarrollo a todas las órdenes de pago que se causan, para girar dichos descuentos de forma mensual al departamento.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 3 de 1986, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades y por la cual se expiden normas sobre la administración Departamental y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión.”

Por su parte, el Capítulo VII. Estampilla Pro desarrollo Departamental de la Ordenanza N° 466 de 2001, por la cual se expide el Estatuto de Rentas Tributarias del Departamento del Meta, prescribe en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 239°. DEFINICIÓN. La estampilla Pro desarrollo Departamental es el tributo que se paga al Departamento DEL META a título de tasa, por la realización de ciertos actos o la suscripción de determinados contratos, convenios o actuaciones administrativas, contempladas y exigidas por la ley y que deben ser prestadas por la administración Departamental y sus entidades descentralizadas, o ante sus funcionarios, y cuyo producido está destinado a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con los planes generales de Desarrollo del Departamento.

El uso de la estampilla es obligatorio y su producido Constituye una renta Departamental y los ingresos por este concepto se manejarán en un fondo o cuenta especial y deberán ser invertidos en la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, de conformidad con lo establecido en la ley 3 de 1986 y el artículo 170 del decreto ley 1222 de

1986, siendo facultad del ejecutivo Departamental, lo relativo al diseño, emisión y distribución de recursos en estricta sujeción a la ley.

ARTICULO 240°. SUJETO ACTIVO Y PASIVO. Será sujeto activo de la contribución, el Departamento DEL META, quien estará facultado para cobrar dicha contribución cada vez que se realice el hecho generador y serán sujetos pasivos todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus hechos o actuaciones realicen los presupuestos generadores del tributo previsto en el presente estatuto. (...)

ARTICULO 243°. VALIDACIÓN. La estampilla podrá ser validada con recibo oficial de pago del valor de la misma o mediante el descuento directo efectuado sobre los documentos que generen el gravamen.

ARTICULO 244°. RECAUDO. El recaudo de los ingresos provenientes del uso de la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, se hará por intermedio de la Tesorería del Departamento DEL META las tesorerías de las entidades descentralizadas y municipales, mediante descuentos en las órdenes de pago y recibos de caja. Las tesorerías de entidades descentralizadas y municipales girarán a la tesorería departamental el recaudo del mes anterior por concepto de esta estampilla dentro de los cinco (5) primeros días de cada mes.

ARTICULO 245°. RESPONSABILIDAD. La obligación de exigir, adherir y anular la estampilla Pro Desarrollo Departamento DEL META, o recibo oficial, queda a cargo de los respectivos servidores públicos que intervienen en la inscripción del acto, documento, actuación administrativa o legalización del contrato.

PARÁGRAFO. Los servidores públicos obligados a exigir, adherir y anular la estampilla, o recibo de pago, que omitieren su deber, serán responsables de conformidad con la Ley.

ARTICULO 246°. FACULTADES. Facúltese al Gobernador del Departamento para que defina las modalidades, denominaciones, demás características de acuerdo a los valores requeridos y para realizar las operaciones presupuestales necesarias tendientes a ordenar la emisión de la estampilla de pro desarrollo. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En Sentencia C-768/10, el Consejo de estado determina:

“Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan

frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social.” (Subrayado fuera de texto)

## Entidades de Gobierno

La norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 1.2. Ingresos por impuestos:

### “1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, describe las siguientes cuentas contables:

#### “1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

#### 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

#### 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.” (Subrayados fuera de texto)

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el numeral 3. Cuentas por pagar del Capítulo II. Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas contable así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.” (Subrayados fuera de texto)

En radicado CGN con N°20192300055711 del 03 de septiembre de 2019, se concluyó:

“Por lo tanto, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, las entidades recaudadoras se catalogan como agentes de retención, y por tanto, deben cumplir con las obligaciones formales como es presentar la respectiva declaración de los descuentos efectuados, dichas entidades deberán reconocer el descuento (...) en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de estampillas, las entidades



encargadas de efectuar los descuentos no tienen la connotación de agentes de retención y por ende no deben cumplir con la obligación de presentar declaración de los descuentos efectuados, deberán reconocer este cobro (...) en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En Sentencia C-768/10 se precisa que, las estampillas han sido definidas como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales. Una tasa por su parte es un tributo donde los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado.

Ahora bien, la Ordenanza N° 466 de 2001 define la estampilla pro desarrollo como un tributo que se paga al Departamento del Meta a título de tasa. El sujeto activo de la estampilla es el Departamento del Meta, y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas, las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, las unipersonales, los consorcios o uniones temporales, que por razón de sus actuaciones realicen las operaciones generadoras del tributo.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable para el registro del valor del descuento de la estampilla pro desarrollo cuando el recaudo esté en cabeza de la Empresa de Servicios Públicos del Meta, corresponde:

### 1. Departamento del Meta

Con ocasión del hecho económico que genera el derecho a percibir el importe por estampilla, el departamento debe reconocer un ingreso por este concepto mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con la información del recaudo por parte de la empresa, debe efectuar un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos por parte de la empresa, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

## 2. Empresa de Servicios Públicos del Meta

Si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa se cataloga como agente de retención, deberá reconocer el descuento en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, la empresa no tiene la connotación de agente de retención, deberá reconocer este cobro en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos al Departamento del Meta, debitará la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 3. Operaciones recíprocas

-La subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, tendrá su correlativa con la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la empresa registre el descuento de la estampilla pro desarrollo en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, no habrá lugar a reportar operación recíproca por parte del departamento y empresa.

-La subcuenta 512035-Estampillas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, tendrá su correlativa con la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

-La subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, tendrá su correlativa con la subcuenta 244035-Estampilla, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100050421 DEL 22-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para la depuración de las cuentas por pagar

Doctor  
HAMES RODRIGUEZ REYES  
Contador  
E.S.E. Hospital San Rafael-Dolores  
Dolores, Tolima

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500041872, el día 04 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Para la DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBLE del HOSPITAL SAN RAFAEL ESE DE DOLORES, en esta vigencia 2020 a solicitud del Comité de sostenibilidad de Depuración Contable:

1. ¿CUAL ES EL REGISTRO CONTABLE PARA LA DEPURACIÓN DE CUENTAS POR PAGAR COMO CONTRAPARTIDA?

2. SI PARA LAS VIGENCIAS 2016 Y 2017 SE CONTABILIZABAN EN EL PATRIMONIO Y EN CUENTAS DE ORDEN ¿PARA LAS VIGENCIAS 2018 Y SIGUIENTES QUE CUENTAS CONTABLES SE UTILIZAN?.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No, 414 de 2014 y sus modificaciones, sobre las cuentas por pagar establece:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

### 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

### 3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la empresa aplicará la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.”  
(Subrayado fuera de texto)

Sobre la corrección de errores, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece:

### “5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales

periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

#### “3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros. (...)

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como: (...)

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una cuenta por pagar se dejará de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero, calculando la diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, la cual se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando la diferencia dé origen a un ingreso, en el Catálogo General de Cuentas para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, para la baja en cuentas de las cuentas por pagar señaladas en el Grupo 24, que incluye entre otras las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, se destinó

la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

De existir cuentas por pagar en la información financiera por obligaciones sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros; que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro por el acreedor; o, que jurídicamente se han extinguido o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación, y se da a conocer antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la empresa ajustará las partidas contables mediante un registro contable debitando la cuenta del pasivo y acreditando las cuentas del activo y del ingreso respectivamente.

No obstante, si esa información se obtuvo en periodos contables anteriores y no se efectuó la baja en cuentas correspondiente, la empresa deberá corregir el error de conformidad con los lineamientos del numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, ajustará las partidas mediante un débito en las cuentas que correspondan del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Es importante indicar que, la depuración de las cuentas por pagar no podrá efectuarse de manera independiente a las cuentas de activo, toda vez que, una de las formas de extinguirse las obligaciones es mediante el pago, el cual puede estar representado a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por lo tanto, la empresa deberá evaluar si sobre los saldos de esas obligaciones se realizaron pagos que no fueron registrados oportunamente, y proceder a la corrección en la información financiera, efectuando los cruces entre activos y pasivos correctamente.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000055211 DEL 02-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de los beneficios a los empleados en corto o largo plazo. Reconocimiento de las obligaciones por sentencias condenatorias.

Doctora

MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ

Profesional Especializada -Contabilidad

Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A. -Metro Cali S.A.

Santiago de Cali, Valle del Cauca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039992, el día 28 de agosto de 2020, mediante la cual consulta sobre la clasificación de los beneficios de los empleados en el corto plazo y el reconocimiento de las sentencias definitivas por laudos arbitrales en contra de la entidad por el concesionario de transporte GIT Masivo S.A. y Consorcio C.C., sin el amparo de los recursos del Municipio, en los siguientes términos:

1. “Hallazgo No. 1. Se evidenció, que el saldo de la cuenta 2511-Beneficios a los empleados a corto plazo por \$1.121.359.560, contiene obligaciones por pagar correspondientes a vigencias anteriores al 2019. (...)”

Consulta: ¿es correcta la interpretación dada por Metro Cali S.A., al Marco Normativo, en el sentido de que debió quedar clasificado como un pasivo de corto plazo al cierre de 2019, las vacaciones que vencieron en la vigencia fiscal de 2019 y que se espera sean canceladas en la siguiente vigencia (2020) de acuerdo con el plan de vacaciones, es decir antes de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable (2020)?”

2. “Hallazgo No. 2. Se evidenció que Metro Cali S.A., reconoció como cuenta por pagar (Créditos Judiciales-Sentencias) los fallos del Consejo de Estado que declaró infundado los recursos de anulación presentados por Metro Cali S.A., contra los laudos arbitrales



proferidos el 7 de junio y 29 de noviembre de 2018 a favor del GIT Masivo S.A. y Consorcio C.C. respectivamente.

Es deber de la entidad, cumplir con lo establecido en el numeral 5-Principios de contabilidad pública-Asociación, hace referencia a la relación que debe existir entre los ingresos y los costos y gastos incurridos para generar dichos ingresos; del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; expedido por la Contaduría General de la Nación.

Lo anterior, se presentó por el reconocimiento de los fallos del Consejo de Estado, sin contar con los recursos transferidos por el Municipio para el pago de sentencias; generando una sobreestimación en la cuenta 2460 -Créditos Judiciales-Sentencias. (...)

Consulta: ¿Es correcto el reconocimiento contable del pasivo en la vigencia de 2019, efectuado por Metro Cali S.A., independientemente si estaban garantizados los recursos para su pago y por tanto no hay sobreestimación de la cuenta Créditos judiciales-sentencias?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, el principio de Devengo implica que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

De igual forma, según lo relacionado sobre los elementos que constituyen los estados financieros en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los pasivos son definidos así:

“6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre del periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos. (...)

#### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.”

La norma de Beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

##### 5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a

corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)”  
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre las cuentas por pagar, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, instaura:

“2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual al valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor reconocido como provisión, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta

279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión reconocida, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y se acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS si el gasto relacionado con la provisión se registró en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

### 1. Clasificación beneficios a los empleados en corto o largo plazo

Atendiendo los lineamientos dispuestos en la norma de Beneficios a los empleados, los beneficios que se causen a favor de los empleados vinculados a la entidad se reconocerán en corto o largo plazo según el plazo de pago. Si el plazo de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que el empleado presto sus servicios se clasifica como beneficios a los empleados a corto plazo, por el contrario, si el pago vence

en un plazo superior a los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable se clasifica como beneficios a los empleados a largo plazo.

Por lo tanto, en la medida que los empleados tengan derecho a disfrutar las vacaciones dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable, el pasivo por vacaciones se clasificará como beneficios a los empleados a corto plazo.

## 2. Reconocimiento de las obligaciones por sentencias condenatorias

La empresa debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, donde se establece que, con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

Así las cosas, con independencia de la disponibilidad de recursos por parte de la empresa para el pago de sus obligaciones y en cumplimiento del principio de devengo, la cuenta por pagar se debe reconocer una vez la sentencia en la que se encuentra la liquidación de la condena, o el auto correspondiente, quede en firme. Lo anterior en atención a que, ejecutoriada la providencia judicial, la entidad adquiere una obligación y cesa la incertidumbre asociada a esta.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100060101 DEL 02-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización del impuesto predial.

Doctor  
JAIME RIVERA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010041832, el día 02 de octubre de 2020, mediante la cual solicita se le indique que registros contables se debe efectuar en la contabilización del impuesto predial, y de igual manera con un taller, norma o resolución donde pueda ilustrarse para realizar correctamente el proceso contable.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

### 6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

### 6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

### 2. CUENTAS POR COBRAR

#### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

## CAPÍTULO IV. INGRESOS

### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

#### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

#### 1.2. Ingresos por impuestos



5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

7. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

#### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan. (...)

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

## 4105-IMPUESTOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. (...)

## 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)

## 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

## “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

## 6.1.2. Pasivos

56. Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)

59. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa. (...)

#### 6.1.6. Gastos

68. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios de este patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 426 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS (...)

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y conforme se señala en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando se haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Bajo este contexto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará el ingreso por concepto de impuesto predial, debitando la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, le concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, de acuerdo con el Marco Conceptual.

Por su parte, la entidad responsable del pago del impuesto, sea esta una entidad de gobierno o una empresa que no cotiza en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, reconocerá en el momento en el cual quede en firme la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a su cargo, un débito en la subcuenta 512001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o en la subcuenta 522001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Una vez la entidad realice el giro de los recursos para cumplir con el pago de su obligación, debitará la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se aclara que, para realizar el correcto reconocimiento y registro de los hechos económicos de las entidades contables públicas, estas deben acatar lo dispuesto en el Marco Normativo que le sea aplicable, razón por la cual será esta la normatividad que deberán consultar para llevar a cabo sus procesos contables.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000030121 del 07-07-2020  
20202000053551 del 09-09-2020  
20202000054901 del 22-09-2020  
20201100049641 del 16-10-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.15 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS****CONCEPTO No. 20202000019181 DEL 21-04-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Firma de las notas a los estados financieros Reconocimiento de la prima de antigüedad, incluida en un pacto colectivo como beneficios a los empleados

Doctora  
ANGELICA MARIA VARGAS LONDOÑO  
Líder de Programa de Contabilidad  
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20205500015192, el día 12 de marzo de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre aspectos relacionados con:

1. “Las notas a los estados financieros que hacen parte integral del conjunto completo de estados financieros de conformidad con el capítulo VI, numeral 1.2. de la Resolución 414 de 2014, deben ir firmadas por el Contador, Representante Legal y Revisoría Fiscal?
2. La Entidad estableció dentro de su pacto colectivo una prestación extralegal denominada PRIMA DE ANTIGÜEDAD, que corresponde a 1 día de salario por cada año laborado y se paga a partir del tercer año cumplido, es decir cumplido el tercer año de labor, el trabajador tendrá derecho al pago de un día de salario como prima de antigüedad por cada año que cumpla al servicio de la empresa.

Para realizar este pago no se tendrán en cuenta fracciones de tiempo, es decir si un empleado que lleve 20 años se retira faltando 1 mes para que cumpla su año de servicio no se le cancelará su prima de antigüedad (ni proporcional) que correspondería a 18 días.

¿Debería la Entidad a partir del 3er año calcular este beneficio al empleado aún sin tener la certeza que va a laborar el año completo y registrarlo como un beneficio real?, o se debería manejar como una provisión con las implicaciones fiscales que esto representa al no poder contar con un gasto deducible?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Firma de las notas a los estados financieros

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

#### “6.4 Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se presenta en la estructura de los estados financieros, así como en las revelaciones realizadas en las notas explicativas a los mismos. Las revelaciones son descripciones o desagregaciones relacionadas con los hechos económicos incorporados en los estados financieros; proporcionan información que no se presenta en la estructura de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

(...)

Por su parte, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece:

#### “PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

- Los estados financieros con propósito de información general ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa.

(...)

#### a. Conjunto completo de estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación



financiera al final del periodo contable; b) un estado del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable; e) las notas a los estados financieros;

(...)”

(Subrayado fuera de texto)

- **Beneficios a los empleados**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, contenidas en el Anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones, en relación con los Beneficios a los Empleados señala:

#### “5. BENEFICIOS A EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente: acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados; b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, a través de las cuales se haya dado a conocer acuerdos formales ante terceros, que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades.

#### 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

##### 5.3.1. Reconocimiento

29. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral

vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

30. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes: a) premios o bonificaciones por antigüedad, b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa, y c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

31. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.”

Por su parte, la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones señala en el numeral 1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes:

“17. La empresa clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

18. La empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.”

Adicionalmente el Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 describe la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, como: “Representa el valor de las obligaciones por los beneficios que la empresa haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.”

Es importante anotar que de acuerdo con la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones contenida en el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con las provisiones, establece:

“6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

20. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

### 1. Firma de las notas a los estados financieros

La regulación contable no determina expresamente que las notas a los estados financieros deban ser firmadas, toda vez que la Entidad debe adoptar las medidas para garantizar la integralidad de los Estados Financieros, de las cuales aquellas son parte integrales. Por lo tanto, la Entidad podrá determinar en sus políticas que tales notas deben ser firmadas directamente o en su defecto, debe adoptar un mecanismo que permita garantizar la autenticidad y trazabilidad de estas.

### 2. Beneficios a los empleados

La Compañía cuenta con un pacto colectivo, que incluye el pago de una “Prima Extralegal” equivalente a un día de salario por cada año laborado, pagadera a partir del tercer año cumplido dentro de la empresa, lo cual constituye un acuerdo formal, legalmente exigible por los empleados previo cumplimiento de los requisitos para su pago.

Lo anterior, genera a la compañía el reconocimiento contable de un pasivo por beneficios a empleados a largo plazo junto con su gasto o costo asociado, cuyo valor deberá ser determinado mediante metodologías que incorporen las distintas variables requeridas para obtener las mejores estimaciones, dentro de las cuales deberá incorporarse la rotación de empleados o tasas de retención laboral, con lo cual se corrige la incertidumbre de permanencia o no todos y cada uno de los servidores públicos que conforman la población laboral. Por lo tanto, su reconocimiento debe efectuarse en forma tal que en cada período contable se incorporen los valores presentes de tales estimaciones, es decir, no deberá esperarse a que se cumplan los primeros tres años de vinculación inicial, ni cada año subsiguiente, y de paso se descarta el reconocimiento de provisiones.

Por otra parte, el anterior pronunciamiento tiene únicamente efectos contables, razón por la cual para efectos de la deducibilidad de los gastos o costos respectivos, deberá atenderse a las reglas que determine la regulación tributaria.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020491 del 19-05-2020  
20202000024821 del 23-06-2020  
20202000040131 del 03-08-2020  
20202000055001 del 23-09-2020  
20202000055211 del 02-10-2020

\*\*\*

## 2.16 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 2.17 PROVISIONES

## CONCEPTO No. 20202300015051 DEL 12-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas de orden acreedoras-Pasivos Contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de conciliación extrajudicial y procesos arbitrales en contra de la entidad

Doctoras

MARTHA PIRABAN

Profesional Especializada-Contabilidad

CAROLINA OCAMPO FRANCO

Profesional Especializada-Oficina Defensa Judicial

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013482, el día 3 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Por medio del presente, se solicita concepto a la Contaduría General de la Nación, con el fin de conocer si se debe incluir para el reconocimiento de los pasivos contingentes, **las convocatorias a conciliación extrajudicial** que se radican en Metro Cali S.A., y si este registro debe hacerse una vez se radiquen en la Entidad o hasta tanto sean admitidas. Esto, teniendo en cuenta que uno de los requisitos para la admisión de la convocatoria, es la radicación previa de la misma en la entidad convocada, sin embargo, puede suceder que la solicitud sea inadmitida y luego no presentada o modificada en relación al monto de sus pretensiones.

Esta duda, surge por cuanto la Oficina de Defensa Judicial **NO incluye dentro del listado de procesos remitido mensualmente, las convocatorias o solicitudes de conciliación,** y esto, con fundamento en el art. 9° de la **Resolución 912.110.618 de 2018 del 21 de diciembre de 2018**, “*por medio de la cual se adopta una metodología para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales en contra de Metro Cali S.A.*” que establece lo siguiente: “**Provisión contable para**

**conciliaciones extrajudiciales. Una vez exista un acuerdo conciliatorio, el apoderado del proceso deberá valorar el riesgo de que el acuerdo sea aprobado judicialmente y registrar contablemente el valor de acuerdo a lo aprobado en sede del comité de conciliación.**

Finalmente, se considera importante solicitar también pronunciamiento de la Contaduría respecto al MOMENTO en el cual incluir los procesos arbitrales, pues si bien es cierto es claro que deben ser incluidos, esto siempre se hace una vez la demanda sea admitida, es decir, una vez realizada la audiencia de instalación, pues es en ese momento en el cual a la Entidad se le corre traslado de la demanda y conoce los hechos, el respaldo probatorio (necesario para calificar el riesgo de pérdida procesal que hace parte de la metodología de valoración de los procesos en contra de la Entidad). Esta duda surge en virtud a la demanda arbitral presentada por la UTR&T la cual Metro Cali conoció ANTES de la referida audiencia, sin tener en este momento certeza de su admisión.

En lo relacionado con la Unión Temporal de Recaudo y Tecnología, concesionario de la operación y recaudo del SITM-MIO, presentó demanda arbitral en el mes de septiembre de 2019 y a la fecha no ha sido admitida la demanda, razón por la cual al cierre de la vigencia de 2019, este proceso no fue tenido en cuenta dentro de la valoración de los pasivos contingentes.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En las Normas para reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se define las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes así:

### “CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

#### 6. PROVISIONES

##### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones, los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas

en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

(...)

### CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

(...)

#### 2. PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible surgida a raíz de sucesos



pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones determina:

#### “27 PROVISIONES

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los pasivos a cargo de la empresa que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, siempre que pueda hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

#### 2701 LITIGIOS Y DEMANDAS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la empresa, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor trasladado a la cuenta por pagar una vez se haya emitido la sentencia definitiva.
- 2-El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- 3-El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de la provisión constituida.
- 2-El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.

(...)

## 91 PASIVOS CONTINGENTES

### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, por la existencia de la misma y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. La empresa registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición.

(...)

## 9120 LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las demandas interpuestas por terceros en contra de la empresa. También incluye las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El menor valor estimado durante el proceso.
- 2-El valor estimado cuando la salida de recursos sea probable y se obtenga una medición fiable de la obligación, momento en el cual se reconocerá el pasivo en los estados financieros.
- 3-El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen al proceso.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de las pretensiones económicas.
- 2-El mayor valor estimado durante el proceso.

(...)

## 9190 OTROS PASIVOS CONTINGENTES

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos contingentes surgidos por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1-El menor valor estimado de los otros pasivos contingentes.
- 2-El valor estimado cuando la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta y se reconozcan el derecho y el ingreso en los estados financieros.
- 3-El valor estimado cuando se extinga la causa que dio origen a otros pasivos financieros.

SE ACREDITA CON:

- 1-El valor estimado de otros pasivos contingentes.
- 2-El mayor valor estimado de otros pasivos contingentes.” (Subrayado fuera del texto)

Dentro de los procedimientos contables adoptados por medio de la Resolución 310 de 2017, se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que para el reconocimiento de obligaciones y revelación de pasivos contingentes se establece lo siguiente:

#### “2.1 Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa

considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)

## 2.2 Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

(...)

## 2.3 Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

## 2.4 Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye lo siguiente:

Dado que el reconocimiento contable de procesos judiciales y arbitrajes en contra de la empresa requiere una evaluación de la probabilidad de pérdida de cada proceso, el momento en el cual se debe efectuar dicha evaluación es con la notificación de la admisión de la demanda o proceso arbitral. En el caso de las conciliaciones extrajudiciales, el momento en el cual se debe evaluar la probabilidad de que la empresa concilie en la audiencia es cuando se recibe la respectiva citación.

Es responsabilidad de la empresa evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como obligación posible, probable o remota, de acuerdo a los requerimientos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, identificada la probabilidad de pérdida o conciliación llevará a cabo la clasificación de la obligación como posible, probable y remota, de la siguiente manera:

a. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación sea mayor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente, resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá al valor que mejor refleje la estimación del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará con el uso de métodos estadísticos y cuyas variables serán los posibles desenlaces y sus probabilidades asociadas, dentro de una población de casos individuales.

Para el reconocimiento contable, se debitará la cuenta 5368-PROVISIÓN, LITIGIOS Y DEMANDAS, y un crédito de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-

Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

b. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación es menor a la probabilidad de que no ocurra, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Si la empresa realiza la medición de esta contingencia, correspondiente a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones, se registrará un débito en la cuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (Db) y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

c. Cuando la probabilidad de pérdida o conciliación es prácticamente nula, el hecho no es objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000027691 DEL 02-07-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para el registro de los valores proyectados para el pago del impuesto de renta y complementarios.

Doctora  
SANDRA MILENA BEDOYA  
Líder de Programa Unidad de Contabilidad y Costos  
Empresa para la Seguridad Urbana  
Medellín-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500026462, del 05 de junio de 2020, en la cual solicita "(...) orientación en cuanto al manejo de los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios. La Empresa para la Seguridad Urbana –ESU-realiza una constante planeación tributaria y por la tanto realiza una proyección fiable del gasto Impuesto de Renta de la actual vigencia el cual pagará en el próximo periodo, con el fin de reconocer el gasto en el periodo en que realmente se incurrió y lo hace de manera mensual para no impactar los Estados Financieros en un solo mes.

Por favor indicarnos cuáles son las cuentas para registrar esta proyección teniendo en cuenta que la cuenta 2440 está limitada a las obligaciones originadas en liquidaciones tal y como lo indica el Catálogo General de Cuentas (...)"

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (y sus modificaciones), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros

del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

La Norma de provisiones de dicho Marco, establece lo siguiente:

#### “6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Las provisiones pueden tener origen en obligaciones legales o en obligaciones implícitas. Una obligación legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal, mientras que una obligación implícita es aquella que se deriva de actuaciones de la empresa producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, en las que la empresa ha dado a



conocer a terceros, que está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades y, como consecuencia, ha creado una expectativa válida de su cumplimiento.

6. Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

### 6.3. Medición posterior

23. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas definido por la Resolución 139 de 2015 (y sus modificaciones) en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, estableció las cuentas y subcuentas que utilizarán las empresas bajo el ámbito de dicho marco.

En dicho catálogo, la definición de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS establece que “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”.

Por su parte, la definición de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS establece que “Representa el valor de las (Sic) pasivos estimados en que incurrirá la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas”.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con las Norma de Provisiones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento y, adicionalmente, cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Para el caso de de los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios, se cumple con los criterios definidos para el reconocimiento de una provisión toda vez que la empresa tiene una obligación presente de tipo legal como resultado de un suceso pasado de la cual deberá desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación y de la cual, aunque existe incertidumbre en relación con su cuantía, puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

En razón a lo anterior, los valores proyectados a pagar por concepto de Impuesto de renta y complementarios se registrarán parcialmente debitando la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE y acreditando la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que según la Norma de provisiones, estas se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, al conocer el monto real de la obligación por concepto de impuesto de renta y complementarios, la empresa reconocerá el pasivo por dicha obligación debitando la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta 244001-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Si una vez realizada la liquidación del impuesto de renta y complementarios existen diferencias entre el valor real de la obligación y los valores proyectados, estas se ajustarán aumentando o disminuyendo el saldo de la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE siempre que sean identificadas antes del cierre del periodo contable.

Por otra parte, si las diferencias entre el valor de la obligación y los valores proyectados son identificadas después del cierre contable, tales diferencias se reconocerán aumentando o disminuyendo la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000053551 DEL 09-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencias judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

Doctora  
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ  
Profesional Especializada -Contabilidad  
Metro Cali S.A.  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500035192, el día 29 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“En virtud de las reiterados requerimientos por parte de la Contaduría General de la Nación relacionada con las operaciones recíprocas y en particular por la operación recíproca que se tiene con el Municipio de Santiago de Cali de la siguiente manera:

0		2	1.50.03.08	SUBVENCIONES	0.0	- 5,337,106,953.0	Por inconsistencia en reporte y registros contables
210176001	Santiago de Cali	1		Esta entidad no reportó operación recíproca	0.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables
231876001	Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A.	2	2.4.02.05	SUBVENCIÓN POR RECURSOS TRANSFERIDOS A LAS EMPRESAS PÚBLICAS	5,33 7,10 6,95 3.0		Por inconsistencia en reporte y registros contables

1. Metro Cali S.A., en desarrollo de las facultades otorgadas en la Ley 310 de 1996, el Acuerdo 16 de 1998 y demás disposiciones aplicables, ha venido construyendo la infraestructura del SITM para Santiago de Cali

2. En el desarrollo de las obras hizo intervención en el centro de la ciudad, lo cual generó impacto en las actividades de los comerciantes quienes al ver reducido sus ingresos, presentaron demanda en contra de la entidad y el Municipio de Santiago de Cali.

3. El Tribunal Administrativo del Valle emitió la sentencia que se adjunta con No. radicación: 76001-33-33-018-2008-00360-01, en donde el Honorable Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, fijó un valor a indemnizar de diez mil seiscientos setenta y cuatro millones doscientos trece mil novecientos seis pesos (\$10.674.213.906) M/cte., suma que deberá cancelarse en proporciones iguales por parte del Municipio y de Metro Cali S.A., y cuyos desembolsos se efectuarán en dos vigencias fiscales consecutivas. Estos dineros se consignarán para lo de su competencia, en el FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, administrado por la Defensoría del Pueblo.

En el año 2018, se efectuó la primera consignación que correspondió al 50% del valor de la sentencia por un valor de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50) y en el año 2019, se procedió a hacer la segunda consignación en suma de cinco mil trescientos treinta y siete millones ciento seis mil novecientos cincuenta y tres pesos Mcte (\$5.337.106.953), para lo cual Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, aportaron cada uno la suma de dos mil seiscientos sesenta y ocho millones quinientos cincuenta y tres mil cuatrocientos setenta y seis pesos con cincuenta centavos Mcte (\$2.668.553.476,50), sumas consignada en la cuenta de ahorros No. 220-009-00950-7, a nombre de la DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS. Los comerciantes determinados en la sentencia, son los siguientes: Rodamientos y retenes \$5.750, Inversiones Santa Lucia LTDA \$14.191, Surtiroller LTDA \$2.914, Logo color LTDA \$384 Y Pinturas Belalcázar LTDA \$320, el valor restante corresponde a comerciantes indeterminados.

4. Comoquiera que Metro Cali S.A. no disponía de recursos para el cumplimiento del fallo del Tribunal, efectuó la solicitud de los mismos al Municipio de Santiago de Cali, teniendo en cuenta lo consignado en el documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 en el capítulo IV. Aspectos específicos b) Costos Adicionales y Contingencias que dice: "...Cualquier costo adicional en el Proyecto deberá ser asumido por las Entidades Territoriales según la asignación de riesgos establecida y el esquema de contratación que se defina para cada

Proyecto. La Entidad Territorial a través del Ente Gestor deberá establecer los mecanismos de ajuste y control económico necesarios para mantener en todo momento la viabilidad y sostenibilidad del SITM incluyendo la entrada en operación del mismo...”

5. El Municipio de Santiago de Cali, efectuó sus análisis y elaboró el acto administrativo que ordenó transferir a Metro Cali S.A., el valor del (\$5.337.106.953), en dos vigencias, correspondiente al 50% del fallo del tribunal para dar cumplimiento a la sentencia.

6. Metro Cali S.A. entregó los recursos en administración DEFENSORÍA DEL PUEBLO -FONDO PARA LA DEFENSA DE DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS, es decir el gasto a la fecha no se ha legalizado.

7. Metro Cali S.A. en su análisis evidencia que se trata una transferencia sujeta a una condición la cual enmarca en la definición de subvenciones establecida en el capítulo IV numeral 2 del Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran Ahorro del Público. Que a su tenor dice:

“Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.”

8. Metro Cali S.A., es contribuyente del impuesto de renta y complementarios por tanto no es procedente registrar la transferencia del Municipio en el año que se recibió y por otro lado reconocer el gastos en un periodo posterior, lo cual no es concordante con lo dispuesto en los artículos 28, 104, 105 y 107, del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el ingreso y el gasto se reconocerá en la medida en que estos sean reportados como legalizados por parte de la Defensoría del pueblo.

9. Metro Cali S.A., en las vigencia de 2018 y 2019, ha efectuado solicitud a la Defensoría del pueblo, para que envíen los soportes de legalización de gastos con cargo a los recursos entregados en administración para dar cumplimiento a la aludida sentencia y se ha recibido la siguiente respuesta: La comunicación del 05 de noviembre de 2019, emitida por el Director Nacional de Recursos y Acciones Judiciales de la Defensoría del Pueblo, el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos (FDDIC) de la Defensoría del Pueblo, se encuentra documentando la acción de grupo No. 2008-0036, dando cumplimiento al fallo del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 05 de noviembre de 2015. Además, se encuentra revisando el expediente, para poder determinar la indemnización individual. Además, los actos administrativos de conformación del grupo adherente, como la

resolución que determina el valor del pago de la indemnización son susceptibles de recurso de apelación y en subsidio de apelación, razón por la cual al 31 de diciembre de 2019, no se legalizaron gastos por pago de indemnizaciones. (Adjunto la respuesta de la solicitud).

Con base en lo anteriormente expuesto se presentan las siguientes inquietudes:

- De acuerdo con los antecedentes expuestos, el registro contable efectuado por Metro Cali S.A., cumple con lo establecido en el Marco Normativo en lo relacionado con las subvenciones condicionadas o se debe hacer alguna modificación?
- El Municipio de Santiago de Cali, debe hacer alguna modificación al acto administrativo (Resolución) que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A. en el sentido de dejar claramente establecido que se trata una transferencia condicionada al cumplimiento de requisitos por parte de los comerciantes y que en caso de no legalizarse la totalidad de los gastos deberá Metro Cali S.A., hacer la devolución de los recursos sobrantes?

31. Teniendo en cuenta que los recursos transferidos por el Municipio de Cali a Metro Cali S.A., en cumplimiento de la sentencia son de destinación específica, es decir solo pueden ser utilizados para el fin que dieron origen y si por falta de requisitos de los comerciantes interesados, no son reclamados en su totalidad y fueran devueltos por la Defensoría del Pueblo, estos serían de propiedad de Metro Cali S.A.?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### Consideraciones Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

#### ”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

##### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de

descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

## 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, (...)"

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## "6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir." (Subrayado fuera de texto).



El numeral 2 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, describe la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

### **Consideraciones de Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

#### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento contable de la sentencia judicial proferida en contra de Metro Cali S.A. y otro, y para efecto de reconocer el derecho de reembolso que ostenta dicha empresa, se debió realizar el reconocimiento contable que a continuación se expresa:

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estimara le correspondía, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente, teniendo en cuenta que había otra entidad demandada.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa esperaba que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le fuera reembolsado por el Municipio de Cali, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiera lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que el Municipio esperara tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la empresa, debió reconocer la provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Bajo estas circunstancias ninguna de las dos entidades deberá proceder a reportar operaciones recíprocas.

Una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa debió reconocer el valor que le correspondía pagar, esto es, la mitad de la condena, con un débito en la subcuenta 270103-Administrativas, de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo por medio del cual el Municipio se obliga a transferir los recursos a Metro Cali S.A., adquiriera firmeza, el Municipio debió reconocer la obligación con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Una vez efectuada la reclasificación indicada en el párrafo inmediatamente anterior, tanto la Empresa como el Municipio deberán proceder al reporte de operaciones recíprocas.

### **Pago derecho de reembolso**

Cuando el Municipio efectúe el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, el Municipio debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **Reconocimiento del pago de la sentencia**

Dado que, de conformidad con lo establecido en la sentencia, los recursos debieron ser entregados al Fondo para la Defensa de Derechos e Intereses Colectivos, administrado por la Defensoría del Pueblo, la Empresa debió reconocer el recurso entregado en administración mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se realice el pago de las indemnizaciones, la Empresa debitará la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **Preguntas 2 y 3**

Respecto a sus preguntas 2 y 3 es preciso manifestar que, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse respecto a los temas planteados.

Ahora bien, dado que dichos interrogantes versan sobre asuntos de carácter jurídico y administrativo, deben ser evaluados por la empresa y el municipio conjuntamente, pues la pregunta 2 cuestiona la procedencia de que el Municipio de Cali realice alguna modificación al acto administrativo que ordenó la transferencia de recursos a Metro Cali S.A.; y la pregunta 3 inquiriere sobre la titularidad de los recursos que sean devueltos a Metro Cali S.A. en caso de que no se llegaran a reclamar en su totalidad por los comerciantes que tienen derecho a ser indemnizados.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000054901 DEL 22-09-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de procesos judiciales cuando se tiene derecho de reembolso

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la obligación de reembolsar el valor de la sentencia que corresponde pagar a una empresa

Doctor  
GILDARDO DE LA CRUZ RESTREPO JARAMILLO  
Director Financiero  
Metroplús S.A.  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039082, el día 21 de agosto de 2020, mediante la cual manifiesta:

“Deseamos ponerlo en contexto de la Causal de disolución de Metroplús S.A. con código CGN. 231205001, y que según el artículo 457 del Código de Comercio, define que una de las causales de disolución en la sociedad anónima es, cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito; Metroplús S.A., está en causal de disolución teniendo en cuenta que el patrimonio neto a la fecha de cierre de presentación de Estados Financieros es -\$4.391.338 (cifra en miles de pesos) de acuerdo con las cifras reflejadas al 31 de diciembre de 2019, las pérdidas se originaron básicamente por el registro de litigios y demandas, calificadas como probables, por un valor de \$4.246.384 (cifras en miles) las cuales finalmente no corresponden a Metroplús en calidad de Entidad gestora, sino a cada una de las entidades que firmaron un convenio de cofinanciación, donde se aclara que los riesgos surgidos de este convenio, serán a cargo de cada una de las Entidades Municipales, es decir, Medellín, Itagüí o Envigado.

(...)

De otra parte, en reuniones realizadas con la Contaduría General de la Nación y los Entes Gestores del Sistema Integrado de Transporte Masivo (SITMP), se realizaron mesas de trabajo sobre la propuesta de actualización del “procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros” donde se dio a conocer que se está trabajando en un proyecto de resolución en el cual se puedan mejorar las políticas financieras y contables respecto al tema de las demandas y litigios que reciben dichos Entes Gestores, los cuales no tienen la capacidad Financiera, técnica y jurídica para responder puesto que sus recursos son generalmente por subvenciones que son transferidas por los municipios y la Nación.

Dado lo anterior, Metroplús S.A., entraría en liquidación el próximo mes de septiembre si la entidad no cuenta con los medios y medidas para el restablecimiento de su patrimonio, por lo tanto y en aras de conocer el tiempo de publicación del proyecto de resolución relacionado al tema de las posibles nuevas directrices del marco normativo para entidades de la resolución 414 respecto de litigios y demandas; (es de aclarar que Metroplús S.A. firmó el convenio 01 de 2005 y con lo definido en estos convenios está claro que son los Municipios los que corren con el riesgo de dichos convenios siendo los socios de la entidad); recurrimos a su orientación en la aplicación de dichas instrucciones en la expedición de estos actos administrativos en función de la CGN la cual determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir el país para todo el sector público.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

### **Consideraciones Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público**

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado por la Resolución 310 de 2017, establece:

#### **”2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES**

##### **2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales**

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de



descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

## 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, (...)"

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## "6. PROVISIONES

### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

7. En caso de que la empresa espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir." (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, describe la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de reembolso que surgen a favor de la empresa cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, una o varias entidades deben reembolsar una parte o la totalidad de los recursos utilizados para el pago de obligaciones pensionales o de cesantías.

Así mismo, representa el valor de los derechos que tiene la empresa de que un tercero a) le reembolse una parte o la totalidad de los recursos necesarios para liquidar una provisión o b) le sustituya una parte o la totalidad de los activos deteriorados por daño físico. Lo anterior, siempre que la empresa haya reconocido la provisión o el deterioro y que el reembolso o la sustitución sean prácticamente ciertos. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor de la provisión o del deterioro, reconocidos.” (Subrayado fuera del texto)

### **Consideraciones Entidades de Gobierno**

El numeral 6 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

## “6. PROVISIONES

## 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

(...)

7. En caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, esta reconocerá, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo cuando sea prácticamente segura su recepción. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión podrá ser objeto de presentación como una partida neta del valor reconocido como reembolso a recibir.”(Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo afirmado en su comunicación sobre que en virtud del Convenio 01 de 2005, los riesgos surgidos de este, incluido el pago de las sentencias judiciales, estarán a cargo de los municipios de Medellín, Itagüí y Envigado, es procedente plantear el reconocimiento contable del derecho de reembolso que debe realizarse por parte de la Empresa y los Municipios.

### Reconocimiento del derecho y la obligación de reembolso

Con la notificación de la admisión de la demanda, la Empresa debió evaluar la probabilidad

de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existía una obligación remota, posible o probable.

Cuando se estableciera que la obligación era probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso fuera más alta que la probabilidad de no pérdida, la Empresa debió constituir una provisión por el valor que reflejara la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Así mismo, dado que del contexto de su consulta se desprende que la Empresa espera que la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por los municipios, esta debió reconocer, de manera separada de la provisión, el derecho a cobrar tal reembolso y un ingreso en el resultado del periodo, cuando fuera prácticamente segura su recepción, si a ello hubiere lugar antes de proferirse la sentencia, con un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, en caso de que los Municipios esperaran tener la obligación de desembolsar el valor necesario para liquidar la provisión de la Empresa, debieron reconocer una provisión con un crédito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un débito en la subcuenta 537304-Obligaciones implícitas de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, una vez en firme la sentencia condenatoria, la Empresa deberá reconocer el valor que le corresponda pagar con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Cuando el acto administrativo o el instrumento jurídico por medio del cual los Municipios se obliguen a transferir los recursos a Metroplús S.A., adquiriera firmeza, estos deberán reconocer las obligaciones con un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 279017-Obligaciones implícitas, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

### **Pago del derecho de reembolso**

Cuando los Municipios efectúen el pago directamente a la Empresa, esta última reconocerá los recursos recibidos mediante el débito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO

Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Así mismo, los Municipios debitarán la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros, no ha sido expedido, por lo cual, es preciso que las entidades revisen permanentemente la página de la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100052561 DEL 09-11-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Política contable para el reconocimiento de las obligaciones y revelación de activos y pasivos contingentes por procesos judiciales y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales)

Doctor  
 JOSÉ GUILLERMO DEL RIO BAENA  
 Director Corporativo  
 Transmilenio S.A.  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040792, el día 23 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“TRANSMILENIO S.A., con ocasión de la implementación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, definió su política contable de Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, la cual se ha aplicado de manera uniforme desde la fecha de elaboración de su estado de situación financiera de apertura (1º de enero de 2015) hasta la actualidad.

Consistente con lo anterior, TRANSMILENIO S.A. definió los parámetros que le permiten evaluar la probabilidad de pérdida de los procesos y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales) en contra de la empresa, y clasificarlos en tres rangos: obligaciones probables, posibles y remotas.

- Una obligación es PROBABLE cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión.
- Una obligación es POSIBLE cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente.

- Una obligación es REMOTA cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

La tabla de valoración definida por TRANSMILENIO S.A., en su política contable considera los siguientes criterios:

CLASIFICACIÓN	RANGO	EFEECTO
Probable	Del 60% al 99%	La tendencia indica que seguramente se concretará. Se reconoce la provisión.
Posible	Del 30% al 59%	Puede presentarse o no, y se revela en los estados financieros.
Remoto	Del 0% al 29%	No se presentará o no producirá efectos para TRANSMILENIO S.A.

La metodología establecida por TRANSMILENIO S.A. se ajusta a los criterios de reconocimiento, medición y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, así como a los lineamientos establecidos en la Resolución 310 de 2017 de la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, el Distrito capital para el control de procesos judiciales cuenta con el Sistema de Información de Procesos Judiciales SIPROJWEB, herramienta misional que, más allá de ser una base de datos de procesos iniciados y en contra del Distrito Capital, se constituye en un recurso para las Entidades que permita realizar seguimiento, diagnóstico y análisis desde diferentes puntos de vista de aspectos importantes para la implementación de políticas de defensa judicial y de prevención del daño antijurídico. Al igual que permite establecer el nivel de riesgo relacionado con las contingencias de las decisiones judiciales, lo que sirve para valorar y estimar con anterioridad las eventuales condenas que pueden resultar de fallos adversos al Distrito Capital.

Sumado a los criterios de reconocimiento establecido por la CGN el SIPROJ observa las directrices establecidas en la Circular Externa No. 16 de 2018 de la Contaduría General de Bogotá D.C., cuyo objetivo general es “Actualización procedimiento de Registro Contable de las obligaciones contingentes y embargos judiciales atendiendo los Marcos Normativos Contables (MNC) emitidos por la Contaduría General de la Nación (CGN)”, TRANSMILENIO S.A. reconoce las provisiones derivadas del contingente judicial con base en la información del Reporte marco convergencia generado por el aplicativo diseñado para la administración y control de los Procesos Judiciales de Bogotá D.C. (SIPROJ), en el cual se detalla la

obligaciones contingentes judiciales por litigios y demandas o mecanismos alternativos de solución conflictos en contra de la Entidad, 'de tal forma que los procesos allí Indicados de acuerdo con la calificación establecida (en el SIPROJ), son objeto de reconocimiento contable por la Entidad.

De conformidad con el numeral 5.8 "Síntesis" de la circular enunciada anteriormente, la clasificación de la obligación y el tratamiento contable, según el tipo de proceso (litigios y demandas y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos — MASC) se realiza considerando los siguientes aspectos:

CLASIFICACIÓN	RANGO	REGISTRO CONTABLE
Obligación Remota	Probabilidad Final de pérdida del proceso igual o inferior al 10%	Revelación en notas a los Estados Financieros.
Obligación Posible	Probabilidad Final de pérdida del proceso mayor al 10% y hasta el 50%	Cuentas de orden acreedoras Contingentes (Pasivo Contingente)
Obligación Probable	Probabilidad Final de pérdida del proceso superior al 50%	Revelación en notas a los Estados Financieros.
Obligación Real	N/A	Pasivo Real.

Para aquellos procesos que, pese a que se encuentran incluidos en el SIPROJ, tales como los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, y que no son objeto de calificación en el aplicativo de acuerdo con la parametrización del Sistema, el área Jurídica de TRANSMILENIO S.A. realiza su evaluación y calificación considerando los criterios y probabilidades definidos en la política contable de la Entidad, hecho que se fundamenta en el numeral 5.9. "Fuentes de Información para el reconocimiento contable" de la Circular Externa No. 010 de 2018, cuyo contenido establece taxativamente:

"Los procesos judiciales y MASC que son valorados en el aplicativo, deben reconocerse contablemente. No obstante, es necesario que las entidades efectúen análisis de la información contenida en el reporte y en caso de observar, que la misma no se ajusta a la realidad del hecho económico, se debe realizar la conciliación con el área jurídica de la entidad y efectuar el reconocimiento y las revelaciones que correspondan." (subrayas fuera de texto original).



A continuación, se presenta una lista no exhaustiva de los procesos judiciales que son objeto de evaluación adicional por parte del área Jurídica de TRANSMILENIO S.A:

1. Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos que no vienen calificados en el reporte marco convergencia del SIPROJ, para los cuales el área Jurídica de TMSA realiza su evaluación soportada en la política contable de la Entidad, concluyendo que deberían ser calificados como obligaciones probables, y por tal motivo se reconocen como provisiones y se revelan en, los estados financieros.
2. Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos que no vienen calificados en el reporte marco convergencia del SLPROJ, pero que el área Jurídica con base en su análisis y calificación soportada en la política contable de la Entidad considera que podrían ser calificados como obligaciones posibles, y por tal motivo se reconocen en cuentas de orden y se revelan en los estados financieros.
3. Procesos jurídicos calificados como posibles en el Reporte marco convergencia generado por el aplicativo de procesos judiciales (SIPROJ), pero que el área Jurídica con base en su análisis y calificación soportada en la política contable de la Entidad, considera que deberían ser calificados como obligaciones probables, y por tal motivo se reconocen como provisiones y se revelan en los estados financieros.

En síntesis, la evaluación adicional que realiza el área Jurídica de la información del Reporte marco convergencia del aplicativo SIPROJ, nos permite concluir que el proceso de reconocimiento, medición, revelación y presentación de las obligaciones contingentes realizado por TRANSMILENIO SA.:

- Conlleva en la práctica al registro de mayores provisiones a las presentadas en el reporte del SIPROJ, las cuales tiene su razón de ser en el riguroso análisis realizado por el área Jurídica, indicando no solamente que se da cumplimiento a la Circular Externa No. 016 de 2018, si no adicionalmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público - Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, norma sobre la cual en esencia se sustenta dicha circular y la política contable definida por TRANSMILENIO SA.
- Deriva en el reconocimiento contable y revelación de Importes adicionales de obligaciones posibles, con base en la calificación realizada por el área Jurídica de la Entidad.

Finalmente, se precisa que la presente solicitud de concepto contable se realiza en razón al plan de mejoramiento presentado por la Entidad ante una observación presentada por la Contraloría de Bogotá D.C., referente a la diferencia en los porcentajes entre la política

contable de TRANSMILENIO y los umbrales definidos en la Circular Externa No. 016 de 2018 emitida por el Contador General de Bogotá, para el reconocimiento de las provisiones y pasivos contingentes relacionados con los procesos judiciales que, pese a que se encuentran incluidos en el SIPROJ, no son objeto de calificación y valoración en dicho aplicativo, en razón a la parametrización actual del Sistema, la cual escapa a la competencia de nuestra Entidad, como quiera que son la Secretaría Distrital de Hacienda y la Secretaría Jurídica Distrital las encargadas de establecer la metodología y administrar el Sistema.

#### Pregunta

En virtud de la autonomía contable establecida para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público y que TMSA aplica una metodología de valoración que genera una mejor estimación de activos contingentes y pasivos contingentes:

1. ¿Puede TRANSMILENIO S.A. aplicar su propia política contable de Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, definida bajo los criterios de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para el reconocimiento, medición, revelación y presentación, de las provisiones y pasivos contingentes, que surgen con ocasión de la evaluación realizada por parte del área Jurídica de la Entidad, de la información del Reporte del aplicativo SIPROJ, siempre que se concluya que la misma no se ajusta a la realidad de los hechos económicos, y por ende exista lugar al reconocimiento de importes adicionales de provisiones y pasivos contingentes a los ya informados en el Reporte?
  
2. En caso de ser afirmativa la respuesta anterior ¿Las probabilidades (en términos porcentuales) definidas por la Entidad en su política contable podrían ser utilizadas con esos rangos para la evaluación y clasificación de las obligaciones entre probables, posibles o remotas? (...)"

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

Que la Ley 298 de 1996, sobre las funciones de la Contaduría General de la Nación, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)” (Subrayado fuera del texto)

Que en numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.”

Que el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y

operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera del texto)

Que el numeral 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, establece:

“2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología. (...)” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Para el reconocimiento de las obligaciones y revelación de activos y pasivos contingentes por procesos judiciales y MASC (tribunales de arbitramento, amigable componedor, transacción y conciliación prejudiciales), Transmilenio S.A. deberá aplicar una política contable de provisiones, activos y pasivos contingentes, y utilizar una metodología de valoración que se ajuste a los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en procura de lograr una información

financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, la Contaduría General de la Nación no tiene dentro de sus competencias determinar la metodología que las entidades deben aplicar para realizar la valoración y medición de las provisiones contables por procesos judiciales o arbitrajes impetrados en su contra, puesto que definir dicha metodología, que debe ajustarse a los requerimientos que exige la norma contable, corresponde a cada una de estas.

Respecto a sus inquietudes sobre la aplicación del Procedimiento de Registro Contable de las Obligaciones Contingentes y Embargos Judiciales actualizado por la Circular Externa No. 016 de 2018 emitida por el Contador General de Bogotá, la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para pronunciarse, por lo cual, la empresa deberá consultar al Distrito sobre el particular.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300015051 del 12-03-2020  
20202000021111 del 27-05-2020  
20202000032251 del 10-07-2020

\*\*\*

**2.18 OTROS PASIVOS****CONCEPTO No. 20202000003701 DEL 14-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los recursos objeto de devolución a los usuarios, que fueron recaudados por concepto de Costo Medio de Inversión en los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado y que no fueron ejecutados

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500000242 del 7 de enero de 2020, mediante la cual señala:

**“HECHOS**

Las empresas de Servicios Públicos Domiciliarios de acueducto y alcantarillado estructuran sus tarifas para un periodo determinado de acuerdo a la normatividad que expiden los entes reguladores, esta estructura tarifaria la conforman cuatro componentes establecidos en la resolución 287 de 2004 expedida por la Comisión Reguladora de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA): Costo Medio de Inversión (CMI), Costo Medio de Operación (CMO), Costo Medio de Administración (CMA) y el Costo Medio de Tasas Ambientales (CMT), cada uno de ellos se recauda y tiene una destinación específica, para el caso de una empresa de servicios públicos de Acueducto Alcantarillado, la normatividad establece que se debe invertir el CMI de acuerdo al Plan de Inversiones en Expansión Reposición y Rehabilitación (VPI), para un periodo de 10 años que culminaron en Junio de 2016.

El Plan de Inversiones en Expansión, Reposición y Rehabilitación (VPI) no se cumplió de acuerdo a la normatividad y a lo proyectado por la entidad, situación que generó que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en sus facultades de supervisión advirtiera que este incumplimiento genera la obligación a las empresas de servicios públicos

que no cumplieron retornar estos recursos a los usuarios, este hecho se concretó en la vigencia 2019 y la empresa proyecta realizar la devolución durante un término de cinco (5) años.

Las contabilización del ingreso por CMI en los años de la vigencia de la estructura tarifaria sobre el cual existen requerimientos se reconoció contablemente como una cuenta por cobrar con su contrapartida un ingreso operacional.

Por lo tanto, con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito la siguiente

#### PETICIÓN

¿Cuál es el registro contable de acuerdo con la técnica contable que se debe realizar para reconocer el pasivo que se tiene con los usuarios con corte a los estados financieros de la vigencia 2019?

¿Cuál es la contrapartida contable que debe afectarse al reconocer el pasivo?

¿El registro pertinente para este caso es reconocer un gasto en el periodo en el cual se concreta el hecho económico de la devolución de estos recursos y reconocer el pasivo?

¿Teniendo en cuenta que la devolución no se realiza en una sola vigencia sino en cinco (5) años se puede reconocer año a año?”

Mediante comunicación vía telefónica el día 11 de febrero de 2020, la señora Gesvy Yasmin Vera Jaimes, realizó las siguientes precisiones:

1. Los recursos recibidos por la Empresa de Servicios Públicos entre el 2004 y 2016 por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI fueron ejecutados en los servicios de acueducto y alcantarillado, sin embargo, conforme a lo señalado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, estos no fueron invertidos en los planes de obras programados, puesto que fueron invertidos más recursos en un servicio que en otro, lo cual origina la devolución a los usuarios.
2. Tanto la intención como la resolución en el cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios determina que la Empresa de Servicios Públicos debe realizar la devolución de los recursos a los usuarios, se concretó en la vigencia 2019. En periodos anteriores, únicamente se solicitaba información tarifaria.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:



**CONSIDERACIONES**

La Resolución CRA 287 del 8 de junio de 2004 vigente durante el año 2016 y derogada posteriormente por la Resolución CRA 825 de 2017, señalaba:

“CAPITULO IV.

COSTO MEDIO DE INVERSIÓN.

ARTÍCULO 24. INVERSIONES NO AFECTAS A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO. Para efectos del presente Capítulo, se entenderá por inversiones no afectas a la prestación del servicio, aquellas no involucradas con los procesos operativos del sistema o aquellas que explícitamente se excluyan dentro de los artículos subsiguientes.

ARTÍCULO 25. COSTO MEDIO DE INVERSIÓN. El Costo Medio de Inversión se calculará independientemente para cada servicio, de la siguiente manera:

$$CMI = \sum_j \frac{VPI_{RER_j} + VA_j}{VPD_j} + CMIT$$

Donde:

CMI: Costo medio de inversión de largo plazo

$VPI_{RER_j}$ : Valor presente de inversiones en expansión, reposición y rehabilitación del sistema para la prestación del servicio, de la actividad j.

$VA_j$ : Valoración de los activos del sistema a la fecha de la actividad j.

$VPD_j$ : Valor presente de la demanda proyectada para cada actividad j.

CMIT: Costo medio de inversión de terrenos, definido en el artículo 31 de la presente resolución.

j: Cada actividad de los servicios de acueducto y alcantarillado que se define en el párrafo a continuación.

(...)

ARTÍCULO 26. CRITERIOS PARA LA DEFINICIÓN DEL  $VPI_{RER}$ . El Valor Presente del Plan de Inversiones en Reposición, Expansión y Rehabilitación del Sistema de Acueducto o Alcantarillado ( $VPI_{RER}$ ), incluirá únicamente las inversiones planeadas para los activos relacionados con la prestación del servicio especificados en el artículo 27 de la presente resolución, obedeciendo a metodologías de costo mínimo y cuellos de botella, tales como

el que se referencia en los considerandos de la presente resolución y con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Las personas prestadoras deberán proyectar inversiones que, sujetas a sus metas de cobertura, vulnerabilidad y de reducción de pérdidas, sean consecuentes con el principio de priorización de ejecuciones, con diseños de mínimo costo y sin sobredimensionamiento;
- b) Como soporte, se deberá presentar cada proyecto incluido en el plan, con nombre, monto y metas de calidad del agua, continuidad, reducción de pérdidas, presión, cobertura, porcentajes de remoción de cargas contaminantes y todas aquellas metas asociadas a la prestación de los servicios;
- c) Los gastos administrativos de los proyectos se considerarán dentro del VPI<sub>RER</sub> y harán parte del valor del mismo;
- d) El horizonte de proyección de la demanda será elegido por la persona prestadora en función de la vida útil promedio de sus activos de acuerdo con el artículo 29 de la presente resolución;
- e) La tasa de descuento para calcular el valor presente del plan de inversiones será la que defina la Comisión;
- f) Las inversiones proyectadas deberán hacerse de conformidad con el artículo 23 del Capítulo VI "Alcance y Determinación de Actividades Complementarias" de la Resolución 1096 del 2000, "Reglamento del Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico" (RAS), o las que la modifiquen, sustituyan o adicionen."

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

#### "5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información. Estas pautas o macro-reglas se conocen como principio de contabilidad.

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

#### 6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias.

(...)

#### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto

de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporada mediante la Resolución 414 de 2014 y modificada por la Resolución 426 de 2019, señala:

## “1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

### 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo." (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos obtenidos en el periodo contable, que dan como resultado un aumento en el patrimonio de la Empresa y se reconocen en la contabilidad, cuando puedan medirse con fiabilidad y se posea un grado de certidumbre suficiente de que van a ser realizados.

En atención a que los recursos recibidos por una empresa vía tarifa, relacionados con el componente de Costo Medio de Inversión-CMI están destinados a atender un plan de obras e inversiones, debe reconocerse un pasivo diferido al no cumplir con la definición de ingreso, mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

A medida de que se ejecuten los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI, la empresa debe reconocer un débito por la amortización en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registrará un crédito en la subcuenta correspondiente de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro por el componente de Costo Medio de Inversión-CMI.

Ahora bien, dado que la empresa debe contar con el suficiente control operativo y administrativo, así como de sus sistemas de información, no debió efectuar el reconocimiento como ingresos de los valores recaudados que aun cuando fueron invertidos, no se ejecutaron de acuerdo con los planes de obras programados, con independencia a lo resuelto por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Por lo tanto, al evidenciarse la inadvertencia o mala interpretación de los hechos por parte de la Empresa, debe corregir el error restituyendo el pasivo mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el valor de los recursos recibidos por el componente de Costo Medio de Inversión-CMI, reconocidos erróneamente como ingresos operacionales en periodos anteriores.

Adicionalmente, como se establece en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, con posterioridad a la corrección del error la Empresa deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Dada la disposición por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de reintegrar recursos a los usuarios, caso en el cual estos ya no podrán considerarse como un eventual ingreso a futuro para la Empresa, se deberán reclasificar los valores mediante un débito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, la devolución de los recursos a los usuarios se realizará mediante un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al activo que corresponda al grupo 1-ACTIVOS, según el cronograma de devoluciones que determine la Empresa.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000003741 DEL 14-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Contador-Contratista

Empresa Municipal de Renovación Urbana del Municipio de Santiago de Cali

Santiago de Cali

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500001132, del 15 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Solicito a usted muy comedidamente nos suministre o indique si existe normatividad precisa que permita reclasificar los movimientos que realizamos en las cuentas 1908 RECAUDOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN a Cuentas de Orden, esto debido a que nos impactan los activos y pasivos con Recursos que no son propios son principalmente del Municipio de Cali, en los procesos de Convenios Interadministrativos suscritos con nosotros

A raíz de comentario presentado en reunión de Junta Directiva, en la cual se nos pidió separáramos esos valores de las cuentas 1908 y 2901 y que se “reflejara” la realidad de nuestra Entidad...”.



Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera dentro de las cuales define, en el numeral 4.1.2, la representación fiel como:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error...” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se definen los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, establece en el numeral 6.1. la definición de los elementos de los estados financieros, y en particular, sobre los activos señala en el numeral 6.1.1:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa.

(...)

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

(...)

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual establece que “Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable...” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando (...)" (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 079 de 2019 por la cual se incorpora en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, señala:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con

la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)

### 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta

190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

## 2.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la empresa que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la empresa que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

## 2.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la empresa que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Según lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, una de las características de la información es la representación fiel la cual se refiere a que la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos que pretende representar.

En lo relacionado con activos, se establecen varios criterios para su identificación y reconocimiento, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, el Marco conceptual señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Por lo anterior, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo.

Según el Marco conceptual una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. En razón a lo anterior, las empresas deben apoyarse en juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las

condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

En concordancia, los criterios de reconocimiento de los activos establecen que estos serán reconocidos cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, en concordancia con el principio de esencia sobre forma, la Empresa Municipal de Renovación Urbana (EMRU) reconocerá los hechos económicos atendiendo la esencia económica que subyace dentro de los convenios interadministrativos de manera independiente a su forma legal, por lo tanto, la empresa y el Municipio de Santiago de Cali deberán evaluar, con base en lo establecido en los convenios celebrados entre las partes, el concepto por el cual se entregan los recursos a la empresa, teniendo en cuenta aspectos como la obtención de beneficios económicos futuros, el control sobre los recursos, la parte contractual que asume los riesgos, la capacidad de definir el uso, etc.

Una vez realizada la evaluación, la Empresa Municipal de Renovación Urbana de Santiago de Cali, deberá observar la opción que corresponda al caso particular, para la aplicación del procedimiento contable pertinente, enmarcado en las siguientes situaciones:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de Santiago de Cali, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa Municipal de Renovación Urbana para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### **1.1. Transferencia de recursos no condicionadas**



En este caso, si el Municipio realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

## 1.2. Transferencia condicionadas de recursos

En este caso, la Empresa solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos

cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto administre el proyecto. En este orden de ideas, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Cuando el Municipio entregue recursos en administración a la Empresa, observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos

concedidos al Municipio, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, la Empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la restitución de los recursos de la empresa al Municipio, este último debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, cuando la administración haya incluido bienes, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000038821 DEL 23-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos transferidos por parte del Ministerio de Salud de acuerdo con la Resolución 753 de 2020

Doctora  
MIREYA MENECE MENECE  
Contadora  
Hospital Local de Guamal Primer Nivel E.S.E.  
Guamal, Meta

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031462, el día 9 de julio de 2020, mediante la cual solicita que se le indique la cuenta correcta del Catálogo General de Cuentas para reconocer los recursos transferidos por parte del Ministerio de Salud, según la Resolución 753 de 2020, “Por la cual se efectúa una asignación y se ordena una transferencia directa de recursos a las Empresas Sociales del Estado, con el propósito de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 753 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, “Por la cual se efectúa una asignación y se ordena una transferencia directa de recursos a las Empresas Sociales del Estado, con el propósito de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19”, indica lo siguiente:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto asignar y ordenar una transferencia por valor de doscientos trece mil cuatrocientos noventa y dos millones setecientos veintisiete mil pesos (213.492.727.000) del Presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social para la vigencia fiscal de 2020”

del rubro “fortalecimiento institucional para la gestión territorial, participación social, gestión el riesgo de desastres y atención humanitaria en salud” a las Empresas Sociales del Estado del orden territorial (...).

Artículo 2. Conceptos de pago. Los recursos asignados a las entidades mencionadas en el artículo precedente serán destinados a cancelar las obligaciones del talento humano de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, por los siguientes conceptos, priorizando el saneamiento de las más antiguas:

2.1. Salarios de la planta de personal permanente y temporal si la hubiere.

2.2. Seguridad social de la planta de personal (aportes patronales y descuentos realizados al personal).

2.3. Contratistas, personas naturales o jurídicas.

Parágrafo 1. Con los recursos de que trata la presente resolución no se podrán cancelar obligaciones por concepto de intereses de mora, costos, gastos y honorarios derivados de cobros prejurídicos o de procesos judiciales asociados a pasivos laborales y de contratistas, como tampoco los impuestos del orden nacional y territorial generados por el pago de los conceptos a que hace referencia el presente artículo, ni serán objeto de pago los gastos bancarios.

Parágrafo 2. Para el pago de honorarios a contratistas, la Empresa Social del Estado deberá verificar que este haya efectuado los aportes al Sistema de Seguridad Social integral.

Artículo 3. Requisitos para el giro. Este Ministerio girará el 100% de los recursos a las cuentas bancarias con destinación específica para el manejo de los recursos girados a las entidades señaladas en el artículo 1, previa entrega de los siguientes documentos a la Dirección de Prestación de Servicios y Atención Primaria:

3.1 Copia del Registro Único Tributario (RUT)

3.2 Certificación bancaria emitida por la entidad financiera, con la identificación de la cuenta a la cual se efectuará el giro, que incluya el nombre completo e identificación del titular, tipo, número y estado de cuenta.

Artículo 4. Giro de los recursos de la cuenta bancaria a los beneficiarios finales. Para el giro de los recursos a los beneficiarios finales desde las cuentas bancarias que constituyan las Empresas Sociales del Estado, la entidad deberá adelantar los siguientes trámites:

4.1 Incorporar en su presupuesto, los recursos aquí asignados.

4.2 Revisar los conceptos que serían objeto de pago y verificar que cuenten con los soportes técnicos, administrativos, presupuestales y contables.

4.3 Efectuar y responder por los cálculos de los conceptos que sean objeto de pago con los recursos de que trata la presente resolución.

4.4 Efectuar los giros por los conceptos adeudados a cada uno de los beneficiarios finales y sus terceros.

Artículo 5. Responsabilidades. Las Empresas Sociales del Estado, las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que tenga a cargo dichas competencias, y la Superintendencia Nacional de Salud en el caso de las ESE intervenidas tendrán las siguientes responsabilidades:

#### 5.1. Empresas Sociales del Estado

Además de las obligaciones definidas en el artículo 4 deberá cumplir los siguiente:

5.1.1. Realizar los trámites presupuestales y aplicar los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, a fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas a la destinación de los recursos girados.

5.1.2. Remitir, mediante correo electrónico a las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que haga sus veces o a la Superintendencia Nacional de Salud, según corresponda, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, un informe de los pagos realizados en el mes anterior en el que se detalle el concepto, beneficiario final y sus terceros con los respectivo soportes, anexando la certificación del representante legal, revisor fiscal cuando aplique y contador de la entidad en la que conste que se efectuaron los trámites presupuestales y los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, a fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas al cumplimiento de la destinación de los recursos girados.

5.1.3. Garantizar la conservación y custodia de los archivos documentales relacionados con los conceptos pagados, para lo cual deberá tener en cuenta la normativa sobre la materia expedida por el Archivo General de la Nación.

5.1.4. Garantizar el suministro de información oportuna a las autoridades locales y nacionales, así como a los organismos de control.

(...)

Artículo 8. Reporte de información. Las Empresas Sociales del Estado reportarán los jueves de cada semana los pagos realizados con los recursos de que trata la presente resolución a través del aplicativo SIHO en el formulario que allí se disponga. El reporte corresponderá a los pagos realizados en los días inmediatamente anteriores al corte de la solicitud de la información.

Artículo 9. Reintegro de recursos. Si al 30 de diciembre de 2020, en las cuentas creadas para la ejecución de los recursos de que trata el presente acto administrativo quedasen saldos de recursos no comprometidos y rendimientos, deberán ser devueltos dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha antes anunciada, a la cuenta que determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con Subvenciones, indican:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES  
(...)”

## 2.2. Subvenciones

### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.



7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

8. Las subvenciones para compensar pérdidas, gastos o costos en los que se haya incurrido se reconocerán como ingresos del periodo en que surja el derecho cierto de cobro de la subvención.

(...)

### 2.2.3. Devolución de subvenciones

14. El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

### 2.2.4. Presentación de subvenciones

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del estado del resultado integral.”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y 4330-SUBVENCIONES señala:

“2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.

(...)

#### 4330-SUBVENCIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

###### SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por concepto de subvenciones.”

(Subrayado fuera de texto)

##### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, se deben reconocer como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, que para este caso es cancelar las obligaciones de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, por concepto de salarios de la planta de personal permanente y temporal si la hubiere, seguridad social de la planta de personal (aportes patronales y descuentos realizados al personal) y contratistas, con el fin de fortalecer la capacidad de oferta pública de los servicios de salud para garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por la emergencia derivada del COVID-19.

Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, lo cual afecta el reconocimiento de la transacción.

Para este caso en particular, los recursos transferidos por el Ministerio de Salud y Protección Social, a través de la Resolución 753 de 2020, presentan las siguientes condiciones:

1. Se limitan, de acuerdo con el artículo 2, al pago de salarios de la planta de personal permanente y temporal, seguridad social de la planta de personal y contratistas, de la operación corriente de la vigencia 2020 surgidos a partir del 1 de enero, y excluye pagos por concepto de intereses de mora, costos, gastos y honorarios derivados de cobros prejudiciales o de procesos judiciales asociados a pasivos laborales, entre otros.
2. Dentro de las obligaciones de las Empresas Sociales del Estado, el artículo 5 señala que deben remitir mediante correo electrónico a las secretarías departamentales y distritales de salud o la entidad que haga sus veces o a la Superintendencia Nacional de Salud, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, un informe detallado de los pagos realizados en el mes anterior con los respectivos soportes, anexando la certificación del representante legal, revisor fiscal cuando aplique y contador de la entidad en la que conste que se efectuaron los trámites presupuestales y los procedimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, con el fin de revelar en los estados financieros las operaciones relativas al cumplimiento de la destinación de los recursos girados.
3. El artículo 9 indica que si al 30 de diciembre de 2020, en las cuentas creadas para la ejecución de los recursos quedan saldos de recursos no comprometidos y rendimientos, deberán ser devueltos dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha antes anunciada.

Dadas las anteriores condiciones, los recursos recibidos deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones asociadas a las mismas se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En caso de que deban efectuarse devoluciones por el no cumplimiento de las condiciones indicadas en el decreto, el Hospital deberá reconocer un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, se aclara que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera tanto en

las cuentas del gasto como del ingreso, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de las entidades.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039601 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos recibidos en administración para la adquisición de franjas o partes de predios en el proceso de ampliación de vías en la ciudad de Cali Corrección de errores de periodos anteriores

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Contador-Contratista

Empresa Municipal de Renovación Urbana E.I.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030862, el día 6 de julio de 2020, mediante la cual solicita orientación sobre el manejo de recursos recibidos en administración para la adquisición de franjas o partes de predios en el proceso de ampliación de vías en la ciudad de Cali, e indicar si, debido a la materialidad de las cifras, es necesario realizar correcciones en el Estado de Situación Financiera del año 2019 para ser nuevamente presentado a la Junta Directiva y posteriormente rendido a los entes de control, con base en los siguientes hechos:

La EMRU suscribió el convenio (SIV-796-2016) con la Secretaria de Infraestructura Vial de Santiago de Cali, por \$4.507.976.604 para adelantar las gestiones prediales en el desarrollo del Plan Parcial San Pascual, por lo cual la EMRU registró en su contabilidad un débito en la subcuenta 131719-Administración de proyectos, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, realiza la apertura de un encargo fiduciario para manejar dichos recursos, en concordancia con las condiciones pactadas en el convenio, por lo cual registra, contablemente, un débito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 131719-Administración de proyectos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

En el año 2019, la EMRU transfiere a otro encargo la suma de \$3.666.254.266 para adquirir las franjas de predios que serían intervenidos para la ampliación de unas vías en concordancia con el objeto del convenio, registrando en su contabilidad un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la 190803-Encargo fiduciario en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Sin embargo, al analizar este asiento contable, la EMRU percibe que no es correcto debitar la subcuenta 290201-En administración, debido a que la adquisición de las franjas de predios se realizó bajo una promesa de compra venta con la fiducia y aún se encuentra pendiente la formalización mediante escritura pública, de manera que la subcuenta correcta es 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Además de esto, en la eliminación de Operaciones Recíprocas del proceso de agregación entre la EMRU y el Municipio de Cali, se presenta una diferencia de \$3.666.254.266 correspondiente a la disminución del valor registrado del Recurso recibido en administración, aclarando en el proceso conciliatorio que, hasta que no se presenten las escrituras de los predios adquiridos la diferencia seguirá existiendo, incluso hasta que se liquide el respectivo contrato.

Considerando la materialidad de la partida, su corrección tendría un impacto importante en los activos y pasivos de la empresa, ya que los activos pasarían de \$8.040.255.821 a ser \$11.706.510.087 y los pasivos de \$6.179.990.392 a \$9.846.244.658, para el año 2019.

Adicionalmente, el consultante indicó vía correo electrónico que el manejo del encargo fiduciario constituido, conforme al convenio interadministrativo suscrito entre la Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali y la Empresa Municipal de Renovación Urbana EMRU E.I.C., es de administración y pagos aunque a través de la Fiducia no se realizan pagos, sino que se hacen traslados a la cuenta corriente principal de la EMRU y de esta es de donde se efectúan los desembolsos; y remitió el mencionado convenio que contiene, entre otras, las siguientes consideraciones y cláusulas:

“1. El Municipio a través de la Secretaría de Infraestructura y Valorización, de acuerdo con su misión y responsabilidad, debe diseñar y ejecutar la participación comunitaria, el mantenimiento de la malla urbana, cumpliendo los principios de eficacia, eficiencia, transparencia y todos los demás que rigen la actuación administrativa del Municipio (...) 22. Que para efectos de poder adelantar el proceso de ejecución del plan parcial San Pascual, así como de otros proyectos de renovación urbana de la ciudad, se consideró necesario la creación de una asociación entre la EMRU y el Fideicomiso Alianza para la Renovación Urbana de Cali cuyos fideicomitentes son la Cámara Colombiana de la Construcción del Valle del Cauca-CAMACOL VALLE –, la Cámara Colombiana de la Infraestructura-CCI OCCIDENTE –, y la Lonja de Propiedad Raíz de Cali y Valle del Cauca. 23. Que el 13 de Agosto de 2013,

la Empresa Municipal de Renovación Urbana EIC y Alianza Fiduciaria S.A. como vocera del Fideicomiso Alianza para la Renovación Urbana de Cali, suscribieron un Convenio de Cooperación cuyo objeto consiste en aunar esfuerzos para la adecuada ejecución de los proyectos, los cuales contribuirán a la renovación urbana en Santiago de Cali, conforme a los programas, políticas, estrategias y metas contempladas en el Plan de Ordenamiento Territorial, dentro de los cuales se encuentra, entre otros, el plan parcial del barrio San Pascual. 24. Que como parte de las responsabilidades adquiridas por el fideicomiso denominado Alianza para la renovación urbana de Cali, se encuentra la financiación de los estudios de pre-inversión para el desarrollo del proyecto, de los cuales hace parte el diseño a nivel de proyecto de la infraestructura vial y de espacio público del plan parcial San Pascual, la elaboración de avalúos comerciales, la gestión predial y la implementación del plan de gestión social. (...) Que en virtud de lo anterior, las partes acuerdan celebrar el presente Convenio Interadministrativo contenido en las siguientes cláusulas: CLAUSULA PRIMERA: OBJETO: Aunar esfuerzos para adelantar los procesos de gestión predial, compra y/o expropiación total o parcial de los predios necesarios tendientes a la construcción de la ampliación de la calle 13 entre carreras 12 y 15 y en la carrera 12 entre calles 12 y 15 del barrio San Pascual de la ciudad de Cali. CLAUSULA SEGUNDA: FINALIDAD DEL CONVENIO: El presente Convenio Interadministrativo tiene como finalidad la de fortalecer la infraestructura vial de la ciudad de Santiago de Cali. CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES. 3.1 OBLIGACIONES DE LA EMRU E.I.C.: 1. Adelantar los procesos de gestión mediante procesos de enajenación y/o expropiación total o parcial a nombre del Municipio Santiago de Cali-Secretaría de Infraestructura y Valorización, de los predios necesarios para la construcción de la ampliación de la Calle 13 entre carreras 12 y 15 y en la carrera 12 entre calles 12 y 15 del barrio San Pascual de la ciudad de Cali (...) 2. Dentro del proceso de adquisición predial, la EMRU deberá contratar y aportar la realización de avalúos de los predios que se pretenden adquirir para la realización de la obra, (...), con cargo a los recursos aportados por el Fideicomiso ARUC como aliado privado estratégico de la entidad para el desarrollo del proyecto. (...) CLAUSULA QUINTA: FONDOS DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO: Para los efectos fiscales del Municipio de Santiago de Cali-Secretaría de Infraestructura y Valorización, transferirá (...) la suma de CUATRO MIL QUINIENTOS SIETE MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS CUATRO PESOS M/CTE, (\$4.507.976.604) (...).”

Finalmente, por medio de comunicación vía telefónica, el consultante informó que la Secretaría de Infraestructura Vial del Municipio de Cali transfirió directamente al encargo fiduciario constituido la suma determinada en el convenio.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, señala lo siguiente:

### “1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las empresas pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

#### 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la empresa, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

(...)

#### 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

La empresa que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS



ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La empresa que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la empresa que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la empresa que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios de la cuenta 9308RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.”

(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2019 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la empresa, en calidad de avance o anticipo para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

2-El valor de las devoluciones de los anticipos.

3-El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.

4-El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

(...)

#### 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

1-El valor de los recursos reintegrados.

2-El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recibidos.”

(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Respecto a los objetivos de la información financiera señala:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El objetivo de la información financiera de las empresas es proporcionar información útil a los diferentes usuarios para que estos tomen decisiones de acuerdo con los intereses que tengan en la empresa.

(...)

La información financiera de las empresas proporciona elementos de juicio para evaluar la administración de los recursos económicos y constituye un insumo para determinar aspectos relacionados con la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los mismos. Por lo tanto, esta información contribuye a:

a) determinar la situación financiera de las empresas en un momento determinado;

b) establecer la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las empresas;

c) determinar la capacidad que tienen las empresas para generar flujos de efectivo;

d) determinar los resultados financieros obtenidos por las empresas en un determinado lapso o en el periodo contable;

e) determinar si el costo de los servicios prestados durante el periodo contable, y los montos y las fuentes de recuperación de los mismos son apropiados;

f) establecer los cambios que enfrenta el patrimonio de las empresas de un periodo a otro;

g) tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión de los recursos y a mantener el patrimonio de las empresas, de modo que, mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad; y

h) conformar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público y su impacto en la economía para facilitar el seguimiento de comportamientos agregados.

Finalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en relación con corrección de errores, indican:

“5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados

y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, modificada por la Resolución 092 de 2020, cuando se trata de un encargo fiduciario constituido a través de otra entidad y los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, inicialmente, la empresa debe registrar el desembolso en las cuentas de orden a través de un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Alternamente el Municipio de Santiago de Cali debe registrar un débito en la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, tal como lo indicó en su consulta, aunque el encargo fiduciario corresponde a uno de administración y pagos la Fiducia no los efectúa sino que traslada los fondos a la cuenta corriente principal de la EMRU y de allí es de donde se realizan los pagos, antes de reconocer contablemente la adquisición de las franjas de predios debe registrar el traslado de los fondos a través de un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Así mismo debe reconocer un débito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, el Municipio debe debitar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditar la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Luego, teniendo en cuenta que la adquisición de las franjas se realizó bajo una promesa de compra venta y no se ha formalizado la transacción mediante escritura pública, la EMRU debe reconocer un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se formalice la transacción, la EMRU debe debitar la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditar la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar. Por su parte, con el informe sobre la gestión realizada con los recursos que la EMRU suministre a la Secretaría de Infraestructura y Valorización del Municipio de Santiago de Cali, esta última reconocerá el activo adquirido debitando la cuenta que represente su naturaleza y uso y acreditando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, con base en lo anterior, la EMRU debe efectuar los ajustes respectivos para que la contabilidad revele la información que corresponde a la aplicación de los procedimientos contables anteriormente señalados y para dar cumplimiento al objetivo de la información financiera, por lo cual es necesario aplicar la norma de Corrección de errores contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

De acuerdo con esta norma, los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros; cuando se trata de errores de periodos anteriores la empresa debe corregirlos sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. Para el caso de la EMRU debido a que los Estados Financieros fueron auditados, rendidos a Entes de Control y aprobados por Junta Directiva, como lo indica en la consulta, la empresa debe ajustar las partidas de activo y pasivo involucradas y, para efectos de presentación, debe reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada por el error. Asimismo, al tratarse de corrección de errores materiales de periodos anteriores, la EMRU presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo, de acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros.

Por otro lado, cabe mencionar que el procedimiento contable aplicable al Municipio de Santiago de Cali, descrito anteriormente, debe realizarse en concordancia con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100049641 DEL 16-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Gastos de actividades y/o servicios especializados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación del saldo de la subcuenta 249054-Honorarios que a raíz de un acuerdo de capitalización futura corresponde a un anticipo recibido. Creación de cuentas para el registro y control de los gastos en que ha incurrido la entidad relacionados directamente con la emergencia sanitaria por COVID-19.

Doctora  
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA  
Jefe de Contabilidad y Presupuesto  
Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040972, el día 24 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto a la reclasificación del saldo a favor del accionista Caja de Compensación Familiar de Antioquia-COMFAMA y que reposa en la subcuenta 249054 Honorarios, el cual es producto del cruce de cuentas entre la EPS y el Accionista, valor que consideró incluir en una capitalización futura a Savia Salud EPS, quedando el compromiso de adelantar los trámites societarios pertinentes para su formalización, dentro del término establecido en el plan de modernización de la entidad, en un plazo máximo de veinticuatro (24) meses a partir de la firma del acuerdo.

Mediante correo electrónico el consultante remitió el Acuerdo entre Alianza Medellín Antioquia ESP S.A.S. (Savia Salud EPS) y la Caja de Compensación Familiar de Antioquia (COMFAMA), donde acuerdan:

“1. SALDO CRUCE DE CUENTAS: Conforme con lo anotado en los anteriores numerales, los valores pendientes de cruce de cuentas a favor de cada parte son los siguientes:

A FAVOR DE SAVIA SALUD EPS	A FAVOR DE COMFAMA
\$ 323.709.682	
\$ 94.194.031	
\$ 249.903.610	
\$ 705.214.767	
	\$ 3.717.872.470
	\$ 104.995.922
	\$ 272.014.135
	\$ 1.160.369.642
	\$ 7.538.900
TOTAL	
\$ 1.373.022.090	\$ 5.262.791.069

COMPENSACIÓN: Las partes acuerdan compensar los saldos indicados anteriormente, para lo cual realizarán, dentro de los diez (10) días siguientes a la suscripción del presente acuerdo, las gestiones contables correspondientes, de tal manera que no queden saldos pendientes. Una vez efectuada la compensación, queda a favor de COMFAMA y a cargo de SAVIA SALUD EPS, la suma de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979).

2. CAPITALIZACIÓN. COMFAMA acepta que, solo para efectos del saldo a favor derivado del presente acuerdo por valor de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979), este sea considerado en una capitalización futura a SAVIA SALUD EPS, para lo cual, SAVIA SALUD EPS deberá adelantar los trámites societarios pertinentes para su formalización, dentro del término establecido en el plan de modernización de SAVIA SALUD EPS o en un plazo máximo de veinticuatro (24) meses, contados a partir de la firma del presente acuerdo, lo primero que ocurra.

PARÁGRAFO. En el evento que en el término indicado no se llevare a cabo la capitalización, SAVIA SALUD EPS se obliga a pagar la suma de TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M.L. (\$3.889.768.979) a COMFAMA, en un plazo de doce (12) meses, contados a partir del vencimiento del término descrito en la cláusula anterior, pago que se realizará en doce (12) cuotas iguales mensuales.”

Por otro lado, el consultante también solicita orientación sobre la presentación de los gastos en que ha incurrido la entidad para responder ante la emergencia sanitaria por COVID-19, registrados en los grupos 51-De Administración y Operación y 56-De Actividades y/o Servicios Especializados, frente a lo cual quiere saber si es procedente reclasificarlos en



nuevas cuentas que la CGN creará para separar la información y aportar mayor exactitud en los reportes.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Respecto a las características cualitativas de la información financiera indica:

### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil, y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

#### “2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

(...)

#### 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2-El valor de la legalización de avances.
- 3-El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para que la información financiera sea útil debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes.

En cumplimiento de lo anterior y teniendo en cuenta el Acuerdo suscrito entre Alianza Medellín Antioquia ESP S.A.S. (Savia Salud EPS) y la Caja de Compensación Familiar de Antioquia (COMFAMA), por medio del cual determinan que el saldo producto del cruce de cuentas será considerado como una capitalización futura de COMFAMA, Savia Salud EPS deberá reclasificar el pasivo que hasta el momento mantiene registrado en la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR mediante un débito en esta y un crédito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Posteriormente cuando se realice la formalización de la capitalización deberá reconocer este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y un crédito en la subcuenta 249025-Suscripción de acciones o participaciones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, en relación con la presentación de los gastos en que ha incurrido la entidad para responder ante la emergencia sanitaria por COVID-19, registrados en los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS, para efectos de suplir necesidades de información y de control, la empresa puede implementar el uso de auxiliares, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión la misma. Así las cosas, sobre la inquietud de crear cuentas adicionales de GASTO por parte de la CGN, donde se registren los hechos económicos relacionados con la emergencia sanitaria por COVID-19, no se considera pertinente.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000491 del 15-01-2020  
20202000021111 del 27-05-2020

20202000031481 del 02-07-2020  
20202000038671 del 27-07-2020

\*\*\*

**2.19 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS****CONCEPTO No. 20202000002651 DEL 10-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de variaciones en el cálculo actuarial-Beneficios posempleo

Doctor  
HELI ROJAS ROBLES  
Subgerente Financiero  
Industria Militar-INDUMIL  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500000402 del día 9 de enero de 2019, en la cual consulta sobre el manejo contable de variaciones en el cálculo actuarial-Beneficios pos empleo, en los siguientes términos:

(...)

En el informe del actuario a diciembre 31 de 2019 respecto a la vigencia inmediatamente anterior, se presentan (2) dos variaciones importantes, así:

En el componente de Bonos Pensionales una disminución de \$72.676.691.689 que de acuerdo a lo manifestado por el actuario se justifica en que se realizó una depuración de acuerdo al memorando del 14 de marzo de 2018, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, correspondiendo dichos bonos de 3.099 en 2018 a 2.719 funcionarios en 2019. Esta depuración consistió en las siguientes cantidades y conceptos de personas:

- a. 115 Fallecidos
- b. 122 Aportes nuevos con menos de 150 semanas sin derecho a bono
- c. 119 Bonos pensionales, reconocidos y pagados por Indumil durante los últimos años
- d. 24 Registros repetidos

Además de lo anterior, nos ha manifestado el actuario que ya no se requiere el manejo del rubro “imprevistos” (equivalente al 7%), por lo que se debe retirar este concepto.

Por todo lo mencionado, se presenta una variación total de \$85.850.373.184 la cual debemos disponer contablemente para el cierre de la vigencia 2019, afectando el patrimonio de la entidad en la cuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas por planes de beneficios pos-empleo.

De acuerdo a la situación detallada, se pregunta:

- a. Es correcto realizar el ajuste de las variaciones presentadas en el informe de cálculo actuarial 2019, por los valores y conceptos descritos afectando el patrimonio de la Entidad?
- b. Si la respuesta a la pregunta es negativa, cual es la disposición contable apropiada de los menores valores y conceptos determinados?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La norma de Beneficios a los Empleados, contenida en el Capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, menciona:

“5.2. Beneficios posempleo  
(...)”

24. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos, los impuestos que se generen con cargo a estos recursos y el interés sobre el activo  
“(Subrayado fuera de texto)”

El Catálogo General de cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta así:

## "3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo y beneficios posempleo que se originan en las ganancias y pérdidas actuariales. También incluye el rendimiento de los activos del plan de beneficios.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1-El mayor valor del cálculo actuarial.
- 2-El menor valor de los activos.
- 3-El valor acumulado de las ganancias cuando se liquide la obligación.

## SE ACREDITA CON:

- 1-El menor valor del cálculo actuarial.
- 2-El valor del rendimiento de los activos.
- 3-El valor acumulado de las pérdidas cuando se liquide la obligación. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del mismo marco normativo, menciona

## "5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

## 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el valor de las variaciones, tanto positivas como negativas de las obligaciones por beneficios posempleo que se originan por actualización del cálculo, bajo el supuesto que no se han cometido errores en la elaboración de los cálculos actuariales ni se ha aplicado inadecuadamente el marco normativo, se reconocen así:

- Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la empresa debitará la subcuenta 328001 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.
- Si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 328001 Ganancias o pérdidas



actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280 GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Lo anterior siempre y cuando la información sobre la nueva estimación del cálculo actuarial corresponda al mismo periodo contable al que se vaya a contabilizar.

De lo contrario, es decir si las variaciones se pretenden reconocer en un periodo posterior, este hecho constituye un error por omisión que implica la aplicación de la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En este caso, la empresa deberá evaluar la materialidad del error, y si el hecho económico es material, deberán efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019091 DEL 21-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Resultados de ejercicios anteriores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para enjugar la pérdida generada por la transición al nuevo marco de regulación, con la utilidad de un periodo contable.

Doctora  
GLORIA PATRICIA MONCADA RIVERA  
Jefe de Contabilidad  
Aguas de Buga S.A E.S.P.  
Guadalajara de Buga, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500011152, el día 30 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“Mi consulta es con el fin de aclarar si está bien que la pérdida por el impacto transicional al nuevo marco normativo que tuvo la empresa y que por directrices de la contaduría posteriormente se reclasifico como una pérdida de ejercicios anteriores, hoy se le puede proponer a la asamblea de accionistas de la empresa que de la utilidad del año 2019 pueda enjugarse dicha pérdida.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 410 del 27 de marzo de 1971, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por el cual se expide el Código de Comercio, en los artículos 155, 187 y 456, determina:

“Art. 155.-Aprobación de la distribución de utilidades. Modificado por el Art. 240 de la Ley 222 de 1995. Salvo que en los estatutos se fijare una mayoría decisoria superior, la distribución de utilidades la aprobará la asamblea o junta de socios con el voto favorable de un número plural de socios que representen, cuando menos, el 78% de las acciones, cuotas o partes de interés representadas en la reunión.

Cuando no se obtenga la mayoría prevista en el inciso anterior, deberá distribuirse por los menos el 50% de las utilidades líquidas o del saldo de las mismas, si tuviere que enjugar pérdidas de ejercicios anteriores.

(...)

Art. 187.-La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:

1. Estudiar y aprobar las reformas de los estatutos.
2. Examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deban rendir los administradores.
3. Disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes.
4. Hacer las elecciones que corresponda, según los estatutos o las leyes, fijar las asignaciones de las personas así elegidas y removerlas libremente.
5. Considerar los informes de los administradores o del representante legal sobre el estado de los negocios sociales, y el informe del revisor fiscal, en su caso.
6. Adoptar, en general, todas las medidas que reclamen el cumplimiento de los estatutos y el interés común de los asociados.
7. Constituir las reservas ocasionales.
8. Las demás que les señalen los estatutos o las leyes.

PAR. -Las funciones anteriores podrán cumplirse lo mismo en las reuniones ordinarias que en las extraordinarias, si en el contrato social o en las leyes no se previene otra cosa.”

(...)

Art. 456.-Manejo de pérdidas. Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo decida la asamblea.

Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el artículo 6º de la Resolución Nº 586 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “ARTÍCULO 6º. Al 1 de enero de 2019, la empresa reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3225 señala:

#### “3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 5-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 6-El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

###### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2-El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4-El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo el artículo 6º de la Resolución Nº 586 de 2018, si el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un excedente, se cancelarán las subcuentas respectivas y se acreditará la subcuenta 322501 - Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el contrario, si el saldo de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un déficit, se cancelarán las subcuentas respectivas y se debitará la subcuenta 322502 -Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo tanto, las pérdidas registradas en las subcuentas respectivas de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y reclasificadas a la subcuenta 322502-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, deberán mantenerse en el patrimonio, hasta que el máximo órgano social u organismo competente defina su absorción.

Bajo este entendido, no está dentro de las facultades de la CGN pronunciarse respecto de las decisiones sobre enjugar pérdidas con utilidades obtenidas en un periodo contable, toda vez que de conformidad con el numeral 3 del artículo 187 del Código de Comercio, es competencia del máximo órgano social u organismo competente disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes.

La entidad deberá recurrir a los artículos 155, 187 y 456 del Código de Comercio y a sus propios estatutos, a fin de vislumbrar el caso consultado.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054731 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros contables por los excedentes financieros asignados a la misma empresa

Doctora  
 MARIA DOLLY GRISALES CONTRERAS  
 Profesional Especializada Contadora  
 Instituto de Fomento para el Desarrollo de Risaralda (INFIDER)  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500039502 del día 26 de agosto del 2020 en la cual solicita orientación sobre los registros contables de los excedentes financieros de la vigencia 2019 asignados a la misma empresa para gastos de funcionamiento, en los siguientes términos:

“LA SECRETARIA DEL CONSEJO DE GOBIERNO DE RISARALDA CERTIFICA:

Que el Consejo de Gobierno N° 14 realizado el 6 de Julio de 2020 fue solicitado por el Gerente del INFIDER Carlos Jairo Bedoya Naranjo a probación para que los excedentes financieros fueran dejados en la empresa para ser utilizados en funcionamiento, manifestando lo siguiente:

El INFIDER generó excedentes financieros de la vigencia 2019 por valor de \$975.400.362 distribuidos de la siguiente forma, el 60% equivalente a \$585.240.217 para reserva legal del INFIDER y un 40% equivalente a \$390.160.145 conforme lo dispuesto en el párrafo del Artículo 6 de la Ordenanza No.013 de octubre 09 de 2018, que como lo menciona el citado párrafo el Consejo de Gobierno podrá disponer de lo correspondiente al 40%.

El señor Gobernador puso a consideración del Consejo de Gobierno aprobar que los excedentes financieros del INFIDER sean dejados en la empresa para suplir gastos de funcionamiento lo cual fue aprobado por unanimidad”

Debido a la espera de la decisión que tomara el Consejo de Gobierno de Risaralda, sobre la destinación de los excedentes financieros de la vigencia 2019, me permito informar que los

recursos están registrados en la cuenta 322501-Utilidad o excedentes acumulados de ejercicios anteriores por \$390.160.145. La inquietud que tengo es sobre cómo debo registrar estos excedentes financieros autorizados para gastos de funcionamiento.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta

## CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, incluye las siguientes cuentas:

“3208-CAPITAL FISCAL

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación de empresas no societarias, así como como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses, o de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

1-El valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

#### SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos asignados para la creación de la empresa no societaria.

2-El valor del capital que se aumente producto de nuevas aportaciones.

3-El valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de negocios o del reconocimiento de activos por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses.

4-El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

## 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1-El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- 2-El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3-El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De conformidad con lo señalado por el Catálogo General de Cuentas CGC para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con la dinámica de la Cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala que podrá debitarse por el valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

Así mismo la dinámica de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL señala que se acreditará por el valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria.

De acuerdo con lo anterior, el monto asignado a la misma empresa para gastos de funcionamiento deberá ser reclasificado, debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20201100065631 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las empresas
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de hechos económicos cuando la empresa omitió la aplicación del Marco Normativo y adicionalmente entro en proceso de liquidación Responsabilidad que implica la certificación de los Estados Financieros y sanciones que pueden generarse por la omisión en la aplicación de la normativa contable pública

Doctor  
JULIO FLOREZ PORRAS  
Contador Público  
Barrancabermeja - Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20205500052522 del día 30 de noviembre del 2020, trasladada a este Despacho por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la cual formula la siguiente consulta:

“(…) La contabilidad de la empresa en la cual me encuentro prestando mis servicios profesionales se encuentra atrasada hace tres años lo que indica que a la fecha no existe estados financieros, la administración saliente así lo dejo de manera manifiesta mediante certificación escrita. En la actualidad me encuentro consolidando la información de las operaciones económicas que afecta la situación financiera de la empresa de acuerdo a la información que se ha podido recaudar.

La empresa se encontraba en acuerdo de reestructuración ley 550, por Asamblea General de acreedores el día 04 de abril del 2019, dio por terminado dicho acuerdo por incumplimiento del mismo, dando como resultado su liquidación, cosa que aún no ha sucedido debido a que no se ha dado el acto administrativo de parte del Departamento que así lo señale ya que es una empresa de economía mixta de orden Departamental.

Sus operaciones mercantiles se encuentran suspendidas ya que sus plantas de producción están paralizadas desde el 27 de febrero del 2017. La pregunta es la siguiente:

1- ¿Debo reconocer los hechos económicos en cada una de las vigencias en que acontecieron o por lo contrario debo consolidar la información en la actual vigencia?

2- Si reconozco los hechos económicos en cada una de las vigencias acontecidas (2017, 2018 y 2019 de acuerdo a la información que pueda recaudar y genero los Estados Financieros de estas misma vigencias, ¿cuál sería mi responsabilidad al reconocer estas operaciones, al momento de certificar dichos estados financieros, teniendo en cuenta que es una entidad de economía mixta cuyo capital público asciende en más de un 90% y que está obligada a cumplir con las normas presupuestales que establece la ley para estas entidades en el reconocimiento del gasto.?

3- ¿Me expongo a alguna sanción por el reconocimiento de estas operaciones?

Además de las connotaciones anteriores es de resaltar que la entidad no ha dado cumplimiento con las normas internacionales de información financiera NIIF. (...)”

Mediante correo electrónico y telefónicamente, el consultante informó que se trata de la Empresa denominada Fertilizantes Colombianos-FERTICOL S.A.-en reestructuración. Remitió el certificado de la Cámara de comercio donde consta que es una empresa creada por el Departamento de Santander.

Adicionalmente, informó que la CGN le asignó el código institucional N° 80500000 y que la Empresa remitió información a la Contaduría General de la Nación bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente hasta junio del 2017.

Del análisis interno se encontró que el código institucional fue desactivado por la CGN mediante Resolución 209 de junio de 2019 por cuanto la Empresa no volvió a reportar información.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

### **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los principios de contabilidad, señala:

“36. Los principios de contabilidad que deben observar las empresas para la preparación de los estados financieros de propósito general son Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

37. Negocio en marcha:

Se presume que la actividad de la empresa se lleva a cabo por tiempo indefinido conforme a la ley o acto de creación; por tal razón, la regulación contable no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de liquidación de una empresa, se deben observar los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (Subrayado fuera de texto)

(...)

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

43. Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 414 de 2014, señala:

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación.

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el

mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria.

Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición:

Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

Por su parte, el instructivo 002 de 2014 mediante el cual se brindan las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

#### I. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA ELABORACIÓN DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA

El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.”

La norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en el numeral 5 del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

(...)

### “5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. 23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. 25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.”

De otra parte, el Marco Conceptual para Entidades en Liquidación anexo a la Resolución 461 de 2017, dispone:

“4. Los principios de contabilidad que observarán las entidades en liquidación en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en liquidación, Devengo, Legalidad, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

35. Entidad en liquidación: se espera que, en el futuro previsible, conforme al acto que ordena su supresión o disolución con fines de liquidación, la entidad dejará de desarrollar sus actividades y, en consecuencia, realizará los activos, liquidará los pasivos y transferirá los bienes, derechos y obligaciones, de acuerdo con las disposiciones legales que rigen la materia, por tal razón, la regulación contable está encaminada a determinar su valor de liquidación.

36. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en el resultado de la gestión de la liquidación.

37. Legalidad: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades en liquidación se reconocen atendiendo a la forma legal que les da origen, independientemente de la esencia económica de los mismos.

38. Uniformidad: los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación, se mantienen en el tiempo y se aplican a los elementos de los estados financieros que tienen las mismas características.

39. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultado de la gestión de la liquidación, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

40. Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide el resultado de la gestión de la liquidación y el patrimonio bajo su propiedad, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre.

El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, salvo que se trate del primer año de la liquidación, en cuyo caso el periodo contable va desde la fecha del acto que ordena la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación hasta el 31 de diciembre del mismo año, o que se trate del último año de la liquidación, en cuyo caso el periodo contable va desde el 1 de enero de dicho año hasta la fecha en que se termine la liquidación.”

Por su parte, el artículo 2º de la Resolución 461 de 2017, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en liquidación y se dictan otras disposiciones, preceptúa:

“ARTÍCULO 2º. **Ámbito de aplicación.** El Marco Normativo para Entidades en Liquidación, incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución, será aplicado por las entidades que se encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.”

En relación con los interrogantes 2 y 3, el artículo 9 de la Ley N° 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto Nacional N° 1851 de 2013, Reglamentada por el Decreto Nacional N° 302 de 2015, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, contempla:

Artículo 9º. **Autoridad Disciplinaria.**

La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, a continuación, se concluye para cada uno de los interrogantes, lo siguiente:

Interrogante 1:

¿Debo reconocer los hechos económicos en cada una de las vigencias en que acontecieron o por lo contrario debo consolidar la información en la actual vigencia?

La Empresa Fertilizantes Colombianos S.A. le corresponde aplicar el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni



Administran Ahorro del Público emitido por la CGN mediante las Resoluciones N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por consiguiente, durante el año 2014 la empresa debió efectuar la preparación para la implementación del marco normativo, y a 1° de enero de 2015 le correspondía elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, tomando como base los saldos de la contabilidad a 31 de diciembre de 2014, aplicando el instructivo N° 002 de 2014, y reportando a la CGN mediante el aplicativo CHIP, en el formulario CGN2015\_001\_ESFA\_CONVERGENCIA.

Entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015 la Empresa se encontraba dentro del periodo de transición al nuevo Marco Normativo y a partir del 1° de enero de 2016, debió llevar la contabilidad, para todos los efectos legales, bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

En consecuencia, dado que la Empresa omitió la aplicación de la normatividad expuesta, actualmente deberá preparar el Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA, a primero de enero de 2015, tomando como base los saldos a 31 de diciembre de 2014, efectuando los ajustes por cambios de medición en la información de conformidad con lo dispuesto en el instructivo 002 de 2014, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, para cada uno de periodos contables siguientes, deberá preparar la información aplicando los criterios de reconocimiento, medición y presentación del Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, afectando como contrapartida para el reconocimiento de las diferentes partidas la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, hasta la fecha en que se expida el acto que ordene su liquidación.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información afectada por el error para los períodos en los cuales presentó informes comparativos, de manera que los estados financieros reflejen la información como si los errores no se hubieran cometido nunca, de conformidad con lo dispuesto en la norma de corrección de errores contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Una vez expida el acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación, deberá aplicar el Marco Conceptual y el Marco Normativo para Entidades en Liquidación anexo a la Resolución 461 de 2018, y sus modificaciones, fecha a partir de la cual la gestión de la Empresa está encaminado a la realización de activos para el pago de pasivos y al traslado de bienes, derechos y obligaciones, dando al remanente el tratamiento establecido en las disposiciones legales.

En este caso, a la Empresa no le será aplicable el principio de entidad o negocio en marcha, dado que se espera que en el futuro previsible la entidad deje de desarrollar sus funciones de cometido estatal.

Interrogantes 2 y 3:

En relación con la responsabilidad que implica la certificación de los Estados Financieros y las sanciones que puedan generarse por el reconocimiento de las operaciones y por la omisión en la aplicación del nuevo Marco Normativo, es preciso señalar que si bien es cierto, no existe un procedimiento para aplicación de sanciones por parte de la CGN por la inobservancia en la aplicación de la regulación contable, si existen consecuencias a nivel de las competencias de otros organismos estatales, tal como se puede observar a continuación:

La Procuraduría General de la Nación, en aplicación del poder disciplinario preferente, puede sancionar a título de falta gravísima, tanto al Contador como al Representante Legal de la entidad que incurra en esta conducta.

La Junta Central de Contadores Públicos, en ejercicio de sus facultades sancionatorias por faltas contra la ética profesional, puede sancionar al Contador público que omita la aplicación de la regulación expedida por la CGN con carácter obligatorio.

Alternamente deberán considerarse las acciones que puedan adelantar la Contraloría que ejerza las funciones de control fiscal, por el incumplimiento en la aplicación de la regulación contable.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000001141 del 23-01-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000039801 del 30-07-2020  
20201100050811 del 27-10-2020  
20202000055361 del 08-10-2020  
20201100067091 del 21-12-2020  
20202300067051 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.20 INGRESOS FISCALES****CONCEPTO No. 20202000032251 DEL 10-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sanciones interpuestas por la empresa, a contratistas de obra pública

Doctora

KATRIZZA MORELLI AROCA

Gerente

Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S.-SIVA S.A.S.

Valledupar, Cesar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500025952 del 2 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) nos permitimos comparecer respetuosamente ante ustedes, con el fin de consultarle el registro contable que resulta procedente, frente a las sumas de dinero recaudadas por sanciones impuestas mediante actos administrativos proferidos en procedimientos sancionatorios contractuales, que posteriormente son demandados judicialmente por el mismo sancionado, teniendo en cuenta los siguientes términos:

El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS, identificada con Nit. 900.404.948-6, es una sociedad de capital 100% pública, de naturaleza comercial, regulada por la Ley 1258 de 2008 y creada mediante el Acuerdo Municipal N° 016 del 8 septiembre de 2008, tal como se desarrolla mediante el Decreto 000558 del 21 de Septiembre del 2010 y el documento privado N° 0000001 de Asamblea constitutiva del 22 de Noviembre de 2010, inscrita el 3 de enero de 2011 bajo el número 00019444 del libro IX de Cámara de Comercio de Valledupar.

Esta entidad pública en la actualidad se encuentra en etapa pre-operativa, ejecutando los componentes de infraestructura y operaciones, contemplados en el documento CONPES 3656, para la futura puesta en marcha del Sistema Estratégico de Transporte Público Colectivo de Valledupar SETPC.

Teniendo en cuenta lo anterior, el 6 de agosto de 2014 el SIVA S.A.S., suscribió el contrato de obra pública No. CO-040-2014 con el Consorcio Sistemas Estratégico de Transporte, y debido a que el contratista incumplió parcialmente, el Sistema Integrado de Transporte de Valledupar-SIVA S.A.S., inició un procedimiento sancionatorio contractual, por medio del cual, declaró el incumplimiento del contrato e hizo efectiva la cláusula penal del mismo, mediante Resoluciones No. 147 de septiembre 25 de 2017 y 052 de abril 13 de 2018, ordenándole el pago de la suma de MIL CIENTO NOVENTA MILLONES QUINIENTOS CATORCE MIL OCHENTA Y NUEVE PESOS (\$1.190.514.089).

El contratista sancionado, se rehusó a pagar en el lapso que se le había otorgado, por lo que el SIVA S.A.S. se vio en la obligación de iniciar un proceso ejecutivo para lograr el cumplimiento y pago de los actos administrativos mencionados.

Una vez se notificó el mandamiento de pago ordenado al contratista, éste procedió de manera extrajudicial, al pago a favor del SIVA S.A.S., de la suma de MIL TRESCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES PESOS (\$1.322.599.493), distribuidos de la siguiente manera.

Concepto	Valor
Sanción	1.190.514.089
Intereses	142.085.403
Total	\$1.322.599.493

Sin embargo, durante el año 2018, el Contratista formuló solicitudes de conciliación extrajudicial, con el fin de ejercer el medio de control de controversias contractuales, donde solicitaba que se revocarán las resoluciones No. 147 de septiembre 25 de 2017 y 052 de abril 13 de 2018, mencionadas con anterioridad.

De esa manera, en el año 2018 el SIVA S.A.S. conoció que el Consorcio Sistemas Estratégico de Transporte, a quien se le impuso la sanción mencionada, tenía la intención de demandar judicialmente los actos administrativos que dieron lugar al pago de los valores mencionados.

Lo anterior, se concretó formalmente el 18 de febrero de 2019, cuando el SIVA S.A.S. recibió notificación electrónica, en la que le informaban de la admisión de la demanda, en la que se solicita la nulidad y restablecimiento de los actos administrativos mencionados, y frente a la cual, el SIVA S.A.S. ha ejercido su derecho de defensa, oponiéndose a la totalidad de las pretensiones.

Teniendo en cuenta todo lo relatado anteriormente, y dado que no existía una seguridad jurídica para SIVA S.A.S., en relación a que los recursos recibidos con ocasión de la sanción pudieran considerarse como un ingreso real, el Contador registró durante las vigencias 2018 y 2019 dichos recursos como un pasivo, acción que para la vigencia 2018 fue validada y aprobada por la Asamblea de Accionistas, quien en sesión 014 del 27 de marzo del 2018, aceptó las cuentas presentadas por la Gerencia, y aprobó los Estados Financieros de la vigencia 2018.

La contabilización de dichos recursos como pasivo, obedece a la apreciación profesional del contador de la entidad quien registró el hecho de acuerdo a las consideraciones que se tenían en su momento, actuando siempre acorde a la Ley y salvaguardando los intereses y recursos de la entidad.

Sin embargo, para la presente vigencia, la Contraloría Municipal de Valledupar efectuó la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Modalidad Especial-Estados Contables Vigencia 2019, y considera que existe un error en el registro contable de esos recursos bajo el siguiente argumento:

#### Observación 1. Ingresos por Sanciones.

Se registró en la vigencia 2018, Activos en la Cuenta de Bancos código 1110050103 y en la Cuenta de Pasivo 249045 multas y sanciones por \$ 1.333.830.328, recursos provenientes de una Sanción interpuesta por la Empresa al contratista Consorcio Sistemas Estratégicos. Para el Equipo Auditor esta sanción debió registrarse no como un Pasivo si no como un Ingreso, en consecuencia, la Posición del Patrimonio de la Empresa a 31 de diciembre de 2018, debió ser muy diferente.

Posteriormente, en la vigencia 2019, la Empresa recibe intereses por los recursos de la sanción, los cuales se encuentran consignados en una cuenta bancaria de la Empresa, en consecuencia, se generaron intereses a favor del SIVA S.A.S.; en la suma de \$5.730.897

Para el Equipo Auditor, los hechos descritos evidencian que en forma errada se realizaron los registros contables tanto en la vigencia 2018, como en la vigencia 2019, en razón a que en todo momento los registros se debieron realizar como ingresos no como pasivos, lo cual se soporta en lo establecido en la resolución número 116 del 6 de abril de 2017, emitida por la Contaduría General de la Nación, en la cual en su Artículo 3° numeral 1.3, en el cual se establece la forma de registrar los recursos obtenidos a través de sentencias judiciales, laudos arbitrales o acuerdos de conciliaciones extrajudiciales, dejando claro que se debió registrar la cuenta según las instrucciones impartidas en la resolución y no crear un pasivo

que describe una obligación inexistente y sin soportes contables o acto administrativo que lo justifique.

Por lo antes detallado es claro notar que el pasivo de la cuenta 249045, no corresponde a una obligación real ya que carece de soporte, cuenta de cobro, proceso judicial en contra de la entidad SIVA, u otro hecho que genere esta obligación.

Durante la auditoría tampoco se observó la realización de consultas a la Contaduría General de la Nación, no se encontró pronunciamiento del Revisor Fiscal, en el cual se describa él porque se utilizó la cuenta del pasivo, ni por parte de la gerencia la cual sería la única que podría autorizar los pasivos, dejando sin justificación usar como contrapartida de un ingreso producto del cobro de una sanción a favor del SIVA, y el cual está en las arcas de la entidad desde el año 2018.

Los hechos descritos constituyen una Observación de Tipo Administrativo con presunta Incidencia Disciplinaria por no realizar los procesos de consultas ante la entidad o jefe inmediato, de igual forma se viola el Régimen de Contabilidad Pública- Características Cualitativas de la Información Contable Pública: “Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA Contaduría General de la Nación alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” al no tener los soportes contables al momento de registrar una cuenta contable, lo cual modifica la verdadera situación reflejada en los estados contables de la entidad en la vigencia 2019.

La anterior situación, nos lleva a elevar ante ustedes la presente consulta encaminada a definir la manera correcta, de cómo deben registrarse los recursos recibidos con ocasión del proceso sancionatorio llevado a cabo contra el contratista, y en el evento, en que el registro de la entidad haya sido erróneo, por favor, nos indiquen el mecanismo que debe cumplir la entidad para registrar las correcciones ante la plataforma (CHIP) de la Contraloría General, teniendo en cuenta que la información de la vigencia 2019 ya fue remitida con antelación.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda

reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

(...)

#### 6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

(...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, modificada por la Resolución 426 de 2019, señalan:

### “6. PROVISIONES

#### 6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.



(...)

## 2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa

afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 310 de 2017, establece:

## “2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

Con la notificación de la admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por un tercero en contra de la empresa, se evaluará la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del proceso, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

## 2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota, o pasa a ser posible o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4, según corresponda.

## 2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que pueda hacerse una medición del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Para tal efecto, la medición corresponderá a la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso. Dicha medición se revisará cuando exista nueva información acerca del proceso o, como mínimo, al final del periodo contable.

(...)

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible, o pasa a ser remota o probable, caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4, respectivamente, previa reversión de los saldos registrados en cuentas de orden.

## 2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea

significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Las provisiones se revisarán cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. Los mayores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dependiendo del periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación (en razón a que el valor del dinero en el tiempo es significativo), como mínimo al cierre del periodo contable, la empresa ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del proceso será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo probable, o pasa a ser posible o remota. Cuando la

obligación pase a ser posible o remota, se reversará la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta el periodo contable en el que se registró el gasto relacionado con la provisión. Adicionalmente, se aplicará el numeral 2.2 o 2.3, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Para atender su consulta, me permito aclarar que de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, definida en el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera debe representar los hechos que así pretende, con una descripción completa, neutral y libre de errores.

Una descripción es completa cuando se incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado; es neutral si no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera y tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios; y, es libre de error cuando no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores.

En este sentido, los estados financieros son el reflejo de los efectos de las transacciones y otros sucesos en los que participa la entidad, agrupandolos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, atendiendo al principio de esencia sobre forma, el cual consagra que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

Así pues, el reconocimiento contable de los hechos económicos deberá, en primer lugar, atender a la realidad y esencia económica de los mismos, y posteriormente se analizará su reconocimiento a la luz del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De conformidad con lo señalado por el Marco Conceptual, los activos son recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, por lo cual para que un activo se pueda reconocer, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Por el contrario, los pasivos corresponden a una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, para lo cual, debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación, lo cual la hace objeto de reconocimiento o no.

Los ingresos son incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Conforme a los hechos descritos en su consulta y atendiendo a lo mencionado anteriormente, la expedición de las resoluciones por parte del Sistema Integrado de Transporte de Valledupar (en adelante SIVA), mediante las cuales se establecieron las sanciones al Consorcio Sistemas Estratégicos de Transporte por el incumplimiento parcial del contrato ejecutado y, posterior, la demanda interpuesta sobre dichos actos administrativos, corresponden a dos hechos económicos con circunstancias contables diferentes, pues si bien ambos se encuentran relacionados, la expectativa de una demanda en el momento en que fueron proferidas las resoluciones no debió afectar los criterios de reconocimiento contable de las mismas.

En consecuencia, dado que con la expedición de los actos administrativos se cumplen las definiciones de activo e ingreso, el SIVA debió reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso fiscal en el periodo en el cual estos fueron emitidos. Por lo tanto, el haber reconocido estos recursos como un pasivo, constituye un error de periodos anteriores que deberá ser corregido mediante un débito en la subcuenta y cuenta del pasivo afectado por el error y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Ahora bien, en concordancia con la definición de pasivo, las Normas de provisiones y pasivos contingentes, así como el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por el Consorcio, el SIVA debió evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar la existencia de una obligación remota, posible o probable.

En consonancia con lo anterior, dado que la probabilidad de pérdida del proceso debe ser objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable, para determinar si la obligación continúa siendo remota, posible o probable, o si ha cambiado su probabilidad, SIVA deberá identificar la probabilidad de pérdida del proceso, tanto para la fecha en la cual fue admitida la demanda, como para el cierre del periodo contable 2019.

1. Evaluación de la probabilidad de la pérdida del proceso en la fecha de la admisión de la demanda.

Si se determina que la obligación era remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, este hecho no era ni será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa. Si se determina que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, SIVA revelará la obligación como un pasivo contingente y, si existe una medición de este, se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Si, por el contrario, SIVA determina que en la fecha de notificación de la demanda la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, reconocerá una provisión mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en esa fecha.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

## 2. Seguimiento a la probabilidad de pérdida del proceso en el cierre del periodo contable 2019.

En caso de mantenerse en la clasificación inicialmente realizada, no corresponderá efectuar un reconocimiento adicional. Sin embargo, si el valor de la medición clasificada como provisión aumentaba o disminuía de la inicialmente reconocida, entonces, aun cuando debió afectarse el resultado del periodo como consecuencia de la nueva estimación, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva a la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta respectiva a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el valor inicialmente reconocido y el valor de la estimación que mejor reflejara del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso.

Igualmente, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Si se identifica que para 31 de diciembre de 2019 la clasificación de la obligación habría cambiado, la corrección se efectuará de acuerdo con la nueva clasificación:

### 2.1. De remota o posible a probable.

Si para 31 de diciembre de 2019, la obligación pasa de una probabilidad de pérdida de remota o posible a probable, si bien en dicha fecha debió afectarse el resultado del periodo, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en esta fecha.

Simultáneamente, si se había reconocido un valor en cuentas de orden, se procederá a la baja en cuentas de la misma, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y el crédito de la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB), por el valor inicialmente registrado.



Además, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

## 2.2. De probable a remota o posible.

Si para 31 de diciembre de 2019, la obligación pasa de una probabilidad de pérdida de probable a remota o posible, si bien en dicha fecha debió afectarse el resultado del periodo, para efectos de la corrección, se impactará la subcuenta respectiva de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y la subcuenta correspondiente a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor inicialmente reconocido como provisión.

Simultáneamente, si su clasificación a 31 de diciembre de 2019 correspondía a un pasivo contingente, se procederá al registro del valor, si existe una medición fiable, mediante el débito de la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Así mismo, atendiendo a lo establecido en el numeral 5.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el SIVA deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000054711 del 21-08-2020

\*\*\*

## 2.21 INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.22 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS****CONCEPTO No. 20202000024841 DEL 23-06-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingreso -Venta de servicios Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud

Doctora  
 MARY LUCY PALECHOR  
 Profesional Universitario Contabilidad  
 Hospital Susana López de Valencia E.S.E.  
 Popayán, Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026052, el día 2 de junio de 2020, mediante la cual solicita aclaración de los siguientes interrogantes en relación con el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

1. En el punto 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo, en relación con el registro de los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, ¿esta causación se debe realizar al momento de generar el registro de servicio de la liquidación del ingreso del paciente o al generar la Factura Global Prospectivo?
2. En su punto 1.3. Mecanismo de pago por capitación, en relación con el registro al finalizar el mes, ¿esta causación se debe realizar al momento de generar la factura correspondiente a la liquidación del ingreso del paciente o al generar la Cuenta de Cobro Entidad Capitada?
3. En su numeral 3. INTERESES DE MORA, se solicita aclaración en el sentido que al realizar la liquidación de los intereses de mora ya no afectaría la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD sino la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y no se generaría la nota débito aumentando el valor de la factura.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Respecto a los principios de contabilidad pública indica:

### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable.

(...)

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto 780 de 2016 del Ministerio de Salud y Protección Social, Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, indica:

“Artículo 2.5.3.4.4 Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud. Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente.”

(Subrayado fuera de texto)

En concordancia con lo anterior el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la liquidación periódica y la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, si en el cumplimiento se determina un valor inferior al 100% del contrato, la IPS registrará esta diferencia mediante un débito en la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, siempre que el ingreso se haya reconocido en el mismo período contable, o en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, siempre que el ingreso se haya reconocido en periodos contables anteriores; además, la IPS acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del saldo determinado con la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

(...)

### 3. INTERESES DE MORA

Cuando, previo análisis de las condiciones para el reconocimiento de los activos, contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, haya lugar a la causación de intereses moratorios a favor de la IPS, esta debitará la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480233-Otros intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el recaudo de los intereses de mora, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

(Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.”

(Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Preguntas 1 y 2.

Con base en el principio de devengo, incluido en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Para el caso del mecanismo de pago global prospectivo, los derechos e ingresos surgen tras la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, y la unidad de pago está en función de los techos pactados contractualmente. Con base en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el ingreso y recaudo debe registrarse al finalizar cada mes por el valor del techo mensual establecido en el contrato.

Para el caso del mecanismo de pago por capitación, el Hospital debe reconocer el ingreso al finalizar el mes en función del techo pactado, ya que en ese momento se materializan las condiciones de la prestación de los servicios contractualmente establecidos y por lo tanto se configuran los derechos a devengar en el pago de esta modalidad contractual, aunque el responsable del pago lo efectúe anticipadamente.

### Pregunta 3

En cuanto al reconocimiento de los intereses de mora se ha determinado crear una cuenta exclusiva para este concepto, debido a que el cobro por el incumplimiento de la obligación en el periodo establecido es un hecho económico independiente del cobro por el servicio prestado.

Por su parte, con base en la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, el sistema documental contable regula aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, y su administración es responsabilidad del representante legal. Por lo anterior, respecto a la nota débito utilizada por el Hospital para aumentar el valor de la factura por el concepto de intereses de mora, la entidad puede determinar autónomamente el manejo del sistema documental siempre y cuando, los criterios utilizados garanticen la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, y el registro de los intereses se efectúe separadamente al valor de la prestación de los servicios.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000037731 DEL 17-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos asociados a los servicios de salud prestados por las IPS y financiados por los mecanismos de pago global prospectivo y por capitación, conforme la Resolución de la CGN 058 de 2020.

Doctor

ÁLVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ

Representante legal

Sistemas y Asesorías de Colombia SYAC S.A.

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500029542, el día 23 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“Se realiza revisión de la resolución 058 del 27 de febrero de 2020, (Sic) y en estas refieren que en el tipo de contratación en salud pago global prospectivo el cobro se realiza al finalizar el mes y en la capitación el mismo se realiza anticipado, en la actualidad las figuras de contratación citadas funcionan de manera inversa y la facturación que se debe realizar para pago fijo global de manera anticipada a la prestación de los servicios y la cápita al finalizar las prestaciones con el fin de medir la utilidad o pérdida de este tipo de contratación.

Por tal motivo (Sic) se requiere aclaración del manejo contable de los modelos de contratación citados en las páginas 8 y 9 de la resolución 058 del 27 de febrero de 2020.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El literal d) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, mediante la cual se realizan algunas modificaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, establece:

“ARTÍCULO 13. FLUJO Y PROTECCIÓN DE LOS RECURSOS. Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas: (...)

d) Las Entidades Promotoras de Salud EPS de ambos regímenes, pagarán los servicios a los Prestadores de Servicios de salud habilitados, mes anticipado en un 100% si los contratos son por capitación. Si fuesen por otra modalidad, como pago por evento, global prospectivo o grupo diagnóstico se hará como mínimo un pago anticipado del 50% del valor de la factura, dentro de los cinco días posteriores a su presentación. En caso de no presentarse objeción o glosa alguna, el saldo se pagará dentro de los treinta días (30) siguientes a la presentación de la factura, siempre y cuando haya recibido los recursos del ente territorial en el caso del régimen subsidiado. De lo contrario, pagará dentro de los quince (15) días posteriores a la recepción del pago. El Ministerio de la Protección Social reglamentará lo referente a la contratación por capitación, a la forma y los tiempos de presentación, recepción, remisión y revisión de facturas, glosas y respuesta a glosas y pagos e intereses de mora, asegurando que aquellas facturas que presenten glosas queden canceladas dentro de los 60 días posteriores a la presentación de la factura;” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto de Presidencia de la República N° 780 de 2016, decreto único reglamentario del sector salud y protección social, establece:

“Artículo 2.5.3.4.4 *Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud.* Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;

2. Pago por evento. Mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud. La unidad de pago la constituye cada actividad, procedimiento, intervención, insumo o medicamento prestado o suministrado, con unas tarifas pactadas previamente;

3. Pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico. Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que se conocen como principios de contabilidad.

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

(...)

Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

Asociación: El reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

#### 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

##### 6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

##### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición,

revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

## 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán o saldrán de la empresa. La medición del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconocerá un gasto que represente la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. Así, por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales pueden cumplir, tanto las definiciones de activo e ingreso, como la condición de probabilidad, para ser reconocidas. Sin embargo, no se reconocerá ni el activo ni el ingreso si no es posible medir de forma fiable la reclamación aunque la existencia de la reclamación sí puede revelarse por medio de notas a los estados financieros.

(...)

### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

###### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

###### 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución de la CGN N° 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000024841 del 23 de junio de 2020, sobre la causación de los ingresos obtenidos por una IPS mediante los mecanismos de pago por capitación y por pago global prospectivo, la CGN concluyó lo siguiente:

“Con base en el principio de devengo, incluido en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Para el caso del mecanismo de pago global prospectivo, los derechos e ingresos surgen tras la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, y la unidad de pago está en función de los techos pactados contractualmente. Con base en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el ingreso y recaudo debe registrarse al finalizar cada mes por el valor del techo mensual establecido en el contrato.

Para el caso del mecanismo de pago por capitación, el Hospital debe reconocer el ingreso al finalizar el mes en función del techo pactado, ya que en ese momento se materializan las condiciones de la prestación de los servicios contractualmente establecidos y por lo tanto se configuran los derechos a devengar en el pago de esta modalidad contractual, aunque el responsable del pago lo efectúe anticipadamente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primera instancia, como se establece en el artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 y el artículo 2.5.3.4.4 del Decreto único reglamentario del sector salud y protección social N° 780 de 2016, el pago por capitación se realiza 100% de forma anticipada y el pago global prospectivo se debe realizar máximo 30 días después de la radicación de la factura. En este sentido, el decreto citado en las consideraciones establece el flujo financiero anticipado para el mecanismo por capitación y no establece el momento específico del flujo financiero para el mecanismo global prospectivo.

En segunda instancia, como se concluyó en el Concepto de la CGN N° 20202000024841, del 23 de junio de 2020, en atención al Marco conceptual del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento de los ingresos se debe realizar en el momento en que inciden en el resultado del periodo. Además, teniendo en cuenta lo anterior y lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, se concluyó que el reconocimiento del ingreso obtenido mediante el pago por capitación como el obtenido mediante el pago global prospectivo debe realizarse al final de cada mes, indistintamente del momento en el que se efectúe el flujo financiero, es decir, el giro de los recursos a la IPS.

En tercer lugar, es pertinente ampliar lo concluido en el Concepto citado en las consideraciones, con el fin de efectuar las siguientes precisiones:

Atendiendo al principio de devengo, establecido en el Marco conceptual citado en las consideraciones, es necesario distinguir dos momentos de la mayoría de hechos económicos susceptibles de ser sometidos a las normas de reconocimiento contable, a saber: el flujo real de bienes y servicios y el flujo financiero. En el caso de esta consulta, el flujo real de bienes y servicios hace referencia a la prestación de los servicios de salud y el flujo financiero, al dinero que es obtenido como contraprestación. Indistintamente de cuál de los dos flujos ocurra primero, es necesario realizar el reconocimiento contable cuando suceda al menos uno de ellos.



Ahora bien, el reconocimiento de ingresos, según el Marco conceptual citado, se realiza cuando haya un incremento en los beneficios económicos futuros derivado de un aumento en el valor de los activos o disminución en el pasivo y su importe se pueda medir fiablemente. Como se establece en el Marco conceptual citado, la medición fiable consiste en determinar razonablemente el valor del ingreso, lo que en algunas ocasiones requiere que la entidad realice estimaciones, sin comprometer las características fundamentales de la información financiera.

Adicionalmente, la norma sobre Ingresos de actividades ordinarias establece que se reconocerán ingresos por la prestación de servicios siempre que se obtengan por el cumplimiento de tareas acordadas en un contrato y, en atención al principio de asociación, se pueda medir fiablemente el resultado de la transacción, para lo cual se deben cumplir las siguientes cuatro condiciones, establecidas en el párrafo 8 de la norma citada: i) medición fiable del valor de los ingresos; ii) probabilidad de recibir los beneficios económicos derivados de la transacción; iii) medición fiable del porcentaje de avance en la prestación del servicio y iv) medición fiable de los costos asociados al ingreso.

En concordancia con lo dicho anteriormente y atendiendo a su consulta, la razón por la cual el reconocimiento de ingresos de las IPS por la prestación de servicios de salud financiados mediante los mecanismos de pago por capitación y global prospectivo se realiza al final de cada mes es porque en dicho momento se configuran las cuatro condiciones establecidas en la norma sobre Ingresos de actividades ordinarias, que responden a los principios de contabilidad pública de devengo y asociación y propenden por la presentación de información útil para los usuarios.

Por tanto, en el mecanismo de pago por capitación, como el flujo financiero se efectúa de manera anticipada, conforme lo citado de la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016, el reconocimiento del recaudo se realiza debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se efectúa el flujo real de la prestación de los servicios de salud, el reconocimiento de este flujo se realiza, al final de cada mes, debitando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditando la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

No obstante, si por vía de excepción a lo establecido en la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016 sobre el mecanismo de pago por capitación se realizara el flujo financiero de manera posterior al flujo real de prestación de servicios, las IPS tendrían que reconocer el flujo real por la prestación de servicios debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 431296-

Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Una vez se realice el flujo financiero, las IPS tendrían que reconocer el recaudo acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Asimismo, en el mecanismo de pago global prospectivo, como la probabilidad de que los beneficios económicos se obtengan depende de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el reconocimiento de ingresos, el flujo real de la prestación de los servicios en salud, se debe realizar al final de cada mes, mediante el registro débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Una vez se efectúe el flujo financiero, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Sin embargo, como la Ley 1122 de 2007 y el Decreto N° 780 de 2016 únicamente determinan el plazo máximo para la realización del pago global prospectivo, en el caso de que el flujo financiero se realice como pago anticipado a la prestación del servicio de salud, las IPS deben reconocer dicho pago como un crédito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Una vez se realice el flujo real de la prestación de servicios, al final de cada mes, las IPS deben reconocer el ingreso como un crédito de la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En todo caso, las entidades sujetas al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público deben efectuar los ajustes administrativos necesarios para la correcta realización del proceso contable, atendiendo a lo dispuesto en el RCP.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054261 DEL 16-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del déficit entre subsidios y contribuciones dentro de las cuentas de ingresos operacionales

Doctora  
MARÍA EUGENIA CENTENO ORTIZ  
Contadora  
Espusato E.S.P.  
Sabana de Torres, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500039002, el día 21 de agosto de 2020, mediante la cual consulta:

“Revisando el cumplimiento del nuevo marco técnico normativo Resolución 414 de 2014, se generan las siguientes inquietudes con respecto al registro contable de las siguientes operaciones para el cual solicito su aclaración:

1. El valor del subsidio que se le descuenta a los usuarios en la factura de servicios públicos de AAA, puede ser tratado como descuento, en el registro contable que se realiza al momento de facturar? o como debe ser el tratamiento contable. Esto en razón a que la información exógena que reportan los usuarios y la empresa de servicios públicos debe ser congruente.

ACUEDUCTO	
Costo Medio de Referencia: 1.330,00	
Concepto	Valor
CARGO FIJO ACUEDUCTO	5.154
Consumo BASICO (1-16)	21.290
Consumo COMPL. (17-44)	37.258
AJUSTE DECENA FACTURA	1
SUBSIDIO CARGO FIJO	-1.289
SUBSIDIO CONSUMO ACUED	-5.325
SubTotal Mes: 57,091	
Saldo en mora: 0	
<b>Total Acueducto: 57,091</b>	

2. El valor que gira el Municipio por concepto de Subsidios, constituye un ingreso para las Empresas Publicas (sic), o tiene un tratamiento especial?
3. De acuerdo a lo facturado, por acueducto y alcantarillado, es correcto correlacionar cada concepto con cada cargo, así:"

## ACUEDUCTO

4.3.21.08	ABASTECIMIENTO	Cargo Fijo
4.3.21.10	DISTRIBUCION	Consumo Basico (sic)
4.3.21.10	COMERCIALIZACION	Consumo Complementario

## ALCANTARILLADO

4.3.22.08	RECOLECCION Y TRANSPORTE	Cargo Fijo
4.3.22.09	TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES	Consumo Basico (sic)
4.3.22.10	COMERCIALIZACION	Consumo Complementario

4. En el Servicio de Aseo se factura al usuario los conceptos de:

0. Comercialización Prestador Aprovechable
1. Aprovechamiento

ASEO		RESIDENCIA - ESTRATO 2	
Frecuencia Recoleccion: 0			
CFT	6.989,00	TRBL	0,00
CVNA	301.497,00	TRLU	0,00
VBA	299.459,00	TRRA	0,00
		FCS	-25,00%
Concepto	Valor		
BARRIDO	3,944		
RECOLECCION	8,823		
DISPOSICION FINAL	1,984		
COMERCIALIZACION	1,657		
SUBSIDIO ASEO	-4,675		
COMERC PRESTADOR NO APROV	309		
COMERC PRESTADOR APROVECH	190		
APROVECHAMIENTO	1,034		
LIMPIEZA URBANA	1.189,00		
LIXIVIADOS	66,00		
SubTotal Mes:	14,023		
Saldo en mora:	0		
<b>Total Aseo:</b>	<b>14,023</b>		

Estos conceptos constituyen ingreso para la empresa de servicios públicos o deben ser tratados de alguna forma especial?

5. Para pagarles a las empresas que hacen la recolección de lo aprovechable, la Empresa de servicios públicos qué debe exigir? (Factura, cuenta de cobro, reporte a la superservicios (sic), etc.) Se le debe girar todo lo recaudado mensualmente por los conceptos mencionados en el punto anterior?.

6. Como (sic) debe manejarse contablemente el concepto de Aporte Solidario, como (sic) un ingreso? O tiene algún tratamiento especial?

7. Como (sic) debe manejarse el concepto de Devengo, toda vez que el ciclo de la empresa va de 1-30, pero la toma de lecturas se hace una vez termine el mes y se está facturando el siguiente mes al día 10.

8. El servicio de instalación de medidores es conexo con el servicio de acueducto? O este (sic) debe facturarse individualmente y facturar IVA?

9. Con respecto a la facturación electrónica, las empresas públicas están obligadas a facturar electrónicamente el servicio de acueducto, alcantarillado y aseo? O solo obliga para los conceptos adicionales.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Los artículos 367 y 368 de la Constitución Política de Colombia establecen:

“Artículo 367. La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos.

(...)

Artículo 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 142 de 1994 “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 11. FUNCIÓN SOCIAL DE LA PROPIEDAD EN LAS ENTIDADES PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS. Para cumplir con la función social de la propiedad, pública o privada, las entidades que presten servicios públicos tienen las siguientes obligaciones:

11.3. Facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades.

(...)

ARTÍCULO 14. DEFINICIONES. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

14.24. Servicio público domiciliario de aseo. Es el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos.

(...)

14.29. Subsidio. Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.3. Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.

(...)

ARTÍCULO 89. APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DE INGRESOS. Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta Ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.

Los concejos municipales están en la obligación de crear "fondos de solidaridad y redistribución de ingresos", para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente Ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta Ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso.

(...)

ARTÍCULO 99. FORMA DE SUBSIDIAR. Las entidades señaladas en el artículo 368 de la Constitución Política podrán conceder subsidios en sus respectivos presupuestos de acuerdo a las siguientes reglas:

(...)

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso.

(...)

99.7. Los subsidios sólo se otorgarán a los usuarios de inmuebles residenciales y a las zonas rurales de los estratos 1 y 2; las comisiones de regulación definirán las condiciones para otorgarlos al estrato 3.

99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incorporado mediante Resolución N° 414 de 2014 establece en los siguientes numerales:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

## “1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

#### 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;



- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la CGN expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en cual establece:

#### “4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes 8 y 9 de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Con respecto a las competencias propias de la CGN, a continuación, se desarrollan cada uno de los temas consultados a seguir:

Pregunta 1. Reconocimiento contable de los subsidios otorgados por la Empresa de Servicios Públicos a los usuarios de estratos 1, 2, y 3:

En virtud de lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, al determinar que los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica, la Ley 142 de 1994 define los subsidios como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago, y establece que los subsidios son otorgados únicamente a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, las comisiones de regulación son las encargadas de determinar las condiciones de otorgamiento. Por lo antes expuesto, no puede considerarse que el subsidio corresponda a un descuento ya que no se trata de la reducción del precio en el servicio prestado.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en sus facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, así como a diferenciar en las facturas el valor del consumo y de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados, el registro contable debe realizarse de igual forma.

Por lo tanto, para llevar a cabo el registro de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios con servicio subsidiado, la empresa de servicios públicos reconocerá mediante un débito en las subcuentas: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, el valor total del servicio prestado, y un crédito en las subcuentas correspondientes a los servicios de las cuentas: 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO o 4323-SERVICIO DE ASEO. La Empresa deberá adoptar los mecanismos apropiados para identificar el componente que será cobrado al Municipio por concepto de subsidios, el cual se reconocerá mediante un débito en la subcuenta: 131808-Subsidio servicio de acueducto, 131809-Subsidio servicio de alcantarillado o 131810-Subsidio servicio de aseo; con crédito a las subcuentas: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Es pertinente precisar que lo expuesto anteriormente debe ir asociado al procedimiento expuesto más adelante en respuesta a la pregunta 6.

Pregunta 2. Reconocimiento de los subsidios girados por el Municipio a la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios para cubrir servicios de estratos 1, 2 y 3.

La Ley 142 de 1994 señala que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de los subsidios otorgados a la población beneficiaria de los mismos. En este sentido, para las empresas de servicios públicos estos recursos corresponden al pago insoluto por los servicios a los usuarios beneficiados con los subsidios, por lo cual, el giro de estos por parte del Municipio no corresponde a un ingreso adicional para la empresa de servicios públicos, sino abonos al valor reconocido en las cuentas por cobrar por la prestación de los servicios subsidiados; la empresa de servicios públicos reconocerá los montos transferidos por el municipio mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta: 131808-Subsidio servicio de acueducto, 131809-Subsidio servicio de alcantarillado o 131810-Subsidio servicio de aseo de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor total recibido de subsidios.

Pregunta 3. Interrelación de los conceptos facturados como cargo fijo, consumo básico y consumo complementario de los servicios de acueducto y alcantarillado, respectivamente con las subcuentas contables de las cuentas de 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO y 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO:

La Contaduría General de la Nación ha diseñado el catálogo general de cuentas, el cual será empleado para registro y reporte de la información financiera a la CGN, y dentro de su

estructura se encuentran las subcuentas: 432108-Abastecimiento, 432109-Distribución y 432110-Comercialización, de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, y las subcuentas: 432208-Recolección y transporte, 432209-Tratamiento de aguas residuales y 432210-Comercialización, de la cuenta 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, las cuales deben ser utilizadas para el reconocimiento de los ingresos causados por la empresa en la prestación de dichos servicios. Ahora bien, a falta de una subcuenta específica para los conceptos por ustedes mencionados estos deberán registrarse en la denominación que corresponda en consonancia con lo normado con la Comisión de Regulación respectiva.

Preguntas 4 y 5. Reconocimiento de las actividades de aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas que prestan el servicio:

Con el propósito de contribuir a la comprensión del procedimiento para el reconocimiento del recaudo correspondiente al componente de recuperación, tratamiento y aprovechamiento de residuos reciclables por parte de las empresas de aseo y el costo de comercialización asociado a la actividad de aprovechamiento y su posterior traslado a las empresas encargadas de la prestación de este servicio, se adjunta concepto CGN N° 20202000052681 del 03 de septiembre de 2020, dirigido a la doctora Gesvy Yasmin Vera Jaimes, el cual es aplicable al caso por usted consultado.

Pregunta 6. Reconocimiento contable de las contribuciones:

Para efectuar el reconocimiento de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado de usuarios en estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, debe tenerse en cuenta que el esquema de subsidios incorpora a estos, una financiación con un factor adicional que debe registrarse mediante un crédito en las subcuentas 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, el valor del servicio prestado se registrará con un crédito en las subcuentas correspondientes a los servicios de las cuentas: 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO o 4323-SERVICIO DE ASEO y un débito en las subcuentas: 131802-Servicio de acueducto, 131803-Servicio de alcantarillado o 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por el valor total del servicio y contribución.

En el momento de realizar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional cobrado a los estratos 5, 6 y sectores industrial y comercial, con los subsidios que se realizan a los estratos 1, 2 y 3 por cada servicio, se debitará la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso-Servicios públicos y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Si el valor del recaudo del factor adicional antes mencionado, es superior al importe a subsidiar en favor de los estratos 1, 2 y 3, esto significa que se genera un excedente, que en efecto, la Empresa deberá en consonancia con la norma girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso administrado por el Municipio, el diferencial presentado una vez se cumplan las condiciones establecidas en la norma, para lo cual debitará la subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso-Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si como resultado de la comparación entre los subsidios y las contribuciones registrados para cada servicio la contribución es menor, el saldo de la subcuenta que identifica los subsidios de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, corresponde al valor por cobrar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso administrado por el Municipio, de conformidad con la reglamentación establecida.

Por lo anterior, el déficit entre subsidios y contribuciones corresponde al saldo de la cuenta por cobrar insoluto de los usuarios de los estratos 1, 2 y 3, que la empresa de servicios públicos deberá cobrar al Municipio con cargo al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso administrado por el Municipio. Cuando dichos recursos sean recibidos a conformidad, la empresa debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Pregunta 7. Aplicabilidad del principio del devengo para el reconocimiento del ingreso en la prestación de servicios públicos domiciliarios:

En consonancia con el principio de devengo contenido en el Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones. En ese sentido, con el propósito de reconocer todos los hechos económicos, la empresa debe reconocer los ingresos por prestación de servicios, cuando puedan estimarse con fiabilidad, es decir, el 30 de cada mes, una vez se ha efectuado la toma de lecturas de medición, base para la determinación de los montos a facturar. De igual forma, se debe tener en cuenta que, conforme a lo establecido por el principio de asociación, el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, so pena de revelar inapropiadamente los resultados del período.

Adicional a lo anterior, al finalizar el periodo contable, la empresa deberá tener en cuenta lo establecido en la norma de hechos ocurridos después del periodo contable, en relación

con aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, determinando si estos implican o no ajuste.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055601 DEL 20-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos originados por el correo internacional recibido.

Doctor  
RONALD ELÍAS SUÁREZ ÁLVAREZ  
Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos  
Servicios Postales Nacionales S.A.-4-72  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500042362, el día 18 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Naturaleza Jurídica: La sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A., es una sociedad pública, vinculada al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, creada bajo la forma de sociedad anónima. La sociedad tiene autonomía administrativa, patrimonial y presupuestal. Su organización, funcionamiento y en general el régimen jurídico de los actos, contratos, servidores y las relaciones con terceros es el previsto para las Empresas Industriales y Comerciales del Estado conforme a lo establecido en el párrafo 1º del artículo 38 de la Ley 489 de 1998, las cuales de acuerdo con los artículos 85, 86, y 93 de la Ley 489 de 1998, desarrollan sus actividades conforme a las reglas de derecho privado con las excepciones que consagre específicamente la ley.

Servicios Postales Nacionales S.A. pertenece al grupo N°2 y sus estados financieros por el año finalizado al 31 de diciembre de 2018, han sido basados de acuerdo con el ámbito de aplicación de dicha Resolución.

**ANTECEDENTES**

Servicios Postales Nacionales S.A., es el Operador Postal Oficial que opera bajo la marca 4-72, es miembro de la mayor red de distribución física, la Unión Postal Universal UPU, Organismo Intergubernamental al que Colombia pertenece desde julio de 1881, establece la regulación, convenios y normas para los países miembros en cuanto a la Constitución,

Protocolos, Convenios y entre ellos lo referente a la Liquidación de Cuentas. El objeto de la UPU es asegurar la organización y el perfeccionamiento de los servicios postales y favorecer en este ámbito el desarrollo de la colaboración internacional.

La UPU establece, que bajo reserva de las exenciones establecidas en los Reglamentos, cada operador designado que reciba envíos de correspondencia de otro operador designado tendrá derecho a cobrar al operador designado expedidor una remuneración por los gastos originados por el correo internacional recibido.

Dado lo anterior, en los ingresos operacionales 4-72 tiene registrado ingresos por Gastos Terminales, los cuales tienen por finalidad compensar a los Operadores Designados por los gastos en que incurren por el tratamiento del correo recibido, estos gastos están relacionados con operaciones tales como la clasificación, el transporte hasta la oficina de la distribución y la entrega al destinatario final.

La metodología contemplada en la reglamentación de la UPU y aprobada por los Congresos, en el Art. 34-103, numeral 2, del Reglamento del Convenio Protocolo Final, indica: “Para cada operador designado del país de origen de los despachos, el operador designado del país de destino formulará, trimestralmente, según los estados CN 55, por tipo de despacho, por oficina de origen y por oficina de destino y, dado el caso, por formato, un estado resume de despachos CN 56. Ese estado CN 56 contendrá una lista de los códigos completos de seis caracteres de los centros de tratamiento del correo internacional de las oficinas de origen y de destino, así como del tipo de despacho”. Es de aclarar que estos formatos solo contienen información estadística, en kilos y cantidad de envíos, sobre los flujos de correo expedido y recibido. El Art. 34-107.3 señala “Las cuentas particulares CN 61 se enviarán por duplicado al operador designado deudor lo antes posible, después de finalizar el año al cual se refieren”.

Los reportes aceptados servirán de base, dado el caso, para la formulación de la cuenta final entre ambos operadores designados. Los operadores designados tendrán la facultad de liquidar sus cuentas ya sea bilateralmente o a través del sistema de compensación multilateral de la Oficina Internacional, o bien a través de cualquier otro sistema de liquidación de cuentas.

Los pagos provisionales correspondientes a un año se calcularán según los pesos de correo y, cuando corresponda, según los resultados estadísticos que sirvieron de base para los pagos definitivos del año precedente. La obligación de formular las cuentas corresponderá al operador designado acreedor, que las transmitirá al operador designado deudor.



Dado lo anterior, Servicios Postales Nacionales S.A., registra los ingresos por Gastos Terminales en el mes de abril de cada vigencia, de acuerdo con las normas y reglamentación internacional de la UPU en procura de garantizar la información completa, después de finalizado el período, para que el país de destino apruebe las cuentas, tal como lo establece en el Reglamento del Convenio Protocolo Final y las respectivas Actas de los Congresos firmadas con poderes plenipotenciarios por los Países Miembros.

## CONSULTA

Ante la situación planteada, solicitamos nos aclaren lo siguiente:

1. Es factible que Servicios Postales Nacionales S.A reconozca el ingreso por el concepto de Ingresos Gastos Terminales de manera mensual una vez preste el servicio, previamente a la presentación y aprobación de la cuenta anual al Operador designado, teniendo en cuenta que hoy día se reconoce el ingreso al momento de la presentación y aprobación de la cuenta anual, en el primer semestre de cada vigencia.”

Al respecto de lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Que en numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“4.1. Características fundamentales:

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

### 4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o

ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

Que los principios de contabilidad pública de Devengo, Esencia sobre Forma y Asociación, definidos en el numeral 5. Principios De Contabilidad Pública del Marco Conceptual para la

Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establecen:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 6.2.3 Reconocimiento de ingresos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establecen:

“6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Que párrafo 1 del numeral 2.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

## 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en

la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, Servicios Postales Nacionales S.A. debe reconocer las cuentas por cobrar y los ingresos por concepto de gastos terminales atendiendo el principio de Devengo establecido en el Marco conceptual aplicable por las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público. Por lo tanto, la empresa reconocerá el ingreso cuando haya surgido el derecho por la prestación del servicio y cuando la transacción incidió en los resultados del período, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Adicionalmente, la empresa reconocerá los ingresos por el correo internacional recibido en la medida en que el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Es preciso señalar que el reconocimiento de ingresos con base en proyecciones estadísticas contraviene lo dispuesto en el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en lo relacionado con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, así como los criterios que deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los Estados Financieros de la empresa.

Para el efecto, Servicios Postales Nacionales S.A. deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para obtener la información y adecuar sus procedimientos y políticas para permitir el reconocimiento de los ingresos y cuentas por cobrar por el correo internacional recibido en el periodo contable correspondiente a la prestación de los servicios, es decir, entre 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año, atendiendo lo dispuesto en el principio de Devengo.

En ese sentido, Servicios Postales Nacionales S.A. reconocerá el ingreso de forma mensual, previa a la presentación y aprobación de la cuenta anual al operador designado, siempre y cuando cumpla con los criterios señalados en los párrafos inmediatamente anteriores. De forma simultánea, Servicios Postales Nacionales S.A. reconocerá los costos asociados a la prestación del servicio, atendiendo el principio de Asociación establecido en el Marco

Conceptual aplicable por las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

Cuando el operador designado realice el pago por gastos terminales, la empresa reconocerá la entrada del recurso y cancelará el saldo de la cuenta por cobrar por concepto de la prestación del servicio.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100062851 DEL 07-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Venta de Servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de derechos por la prestación de servicios de salud a pacientes sin afiliación al Sistema de Seguridad Social en Salud y población inmigrante

Doctor  
 HECTOR FABIO VELEZ CAMPO  
 Jefe financiero  
 Hospital Nuestra Señora de los Santos E.S.E.  
 La Victoria, Valle

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500049702 del día 10 de noviembre del 2020 en la cual presenta la siguiente consulta:

“Actualmente el Hospital Nuestra Señora de los Santos ESE del Municipio de La Victoria Valle con código institucional 267176403 atiende pacientes sin ninguna afiliación al SGSSS y población inmigrante (venezolanos y otros), del cual no se tiene ningún convenio con el ente territorial. La directriz del Departamento es que no cancelará esas atenciones ya que no existe ningún convenio que la respalde. Anteriormente la población APPNA se reconocía en la cuenta 131922 pero con cargo al convenio de SGP. ¿La pregunta sería en que cuenta podemos reconocer esas atenciones de PPNA y población inmigrante?”

Mediante comunicación telefónica el consultante explicó que la inquietud concreta sobre la subcuenta que debe utilizar para registrar las cuentas por cobrar por la facturación de servicios prestados a personas que no están afiliados a Seguridad Social y población inmigrante, en el caso que aún no se ha suscrito convenio suscrito con la entidad territorial.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, señala:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción y operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

La Resolución No. 058 de 2020, por la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

#### 1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.



Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. “

El numeral 2 del capítulo I Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, 2estipula:

## 2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando se pague, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores,

y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, la subcuenta Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.”

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, para que la información financiera de las empresas sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, las empresas deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Según el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, y el principio de esencia sobre forma indica que las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Así mismo, para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, las E.S.E deberán atender el procedimiento contable emitido mediante la Resolución 058 de febrero de 2020.

En consecuencia, tratándose de atención a población pobre no asegurada (APPNA) la E.S.E deberá reconocer el derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta - sin facturar o con facturación pendiente de radicar, o 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada, según corresponda, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con crédito en la subcuenta que corresponda al servicio prestado de la cuenta 4212-SERVICIOS DE SALUD, con independencia de la inexistencia de convenios suscritos con las entidades territoriales, situación que deberá ser resuelta con dichas entidades en el marco de las disposiciones legales.

Con el ingreso de los recursos, la E.S.E registrará un débito en la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En el evento que no se obtenga el pago por parte de la Entidad Territorial y la E.S.E determine que dichas cuentas cumplen con las condiciones para la baja en cuentas, dado que se declaró la prescripción de los derechos o porque no pueda ejercerse la acción de cobro, deberá proceder a la baja de la cuenta por cobrar, registrando un gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y un crédito en la subcuenta 131922-Atención con cargo al subsidio a la oferta - con facturación radicada de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202000020491 del 19-05-2020

\*\*\*

**2.23 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO No. 20202000000401 DEL 14-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos recibidos en el marco de convenios administrativos suscritos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de recursos entregados en el marco de convenios administrativos suscritos.

Doctora  
LINA MARCELA SEPÚLVEDA VANEGAS  
Contadora  
Empresas Públicas Municipales La Celia  
La Celia-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500041662 del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia SAS ESP, firma convenios con el Municipio de La Celia para la ejecución de Obras, donde dichos convenios son con destinación específica, no se realiza con el personal de la Empresa (funcionarios), donde los recursos no ejecutados son devueltos a la Entidad, los cuales se han estado Registrando en 2902 (RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN), y por solicitud de la Contadora del Municipio no pide registrarlos como un Ingreso por medio de Subvenciones recibidas.

1. ¿Cuándo los recursos que se reciben para la ejecución de convenios se manejan como Ingreso "Subvenciones"?

Con base en los antecedentes expuestos se atiende su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

El artículo 1 de la Resolución 139 de 2015, estableció que dicho marco estaría conformado por “el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

De tal forma que, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público señala dentro de las características fundamentales de la información financiera, que:

“Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

(...)

### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5, se señalan los siguientes principios que rigen el proceso contable:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

De acuerdo con la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual, los ingresos se entienden como:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, en lo relacionado con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, el reconocimiento de los ingresos establece:

#### “6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto

de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio del devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público establece lo siguiente:

## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 079 de 2019 al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estableció lo siguiente:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de una empresa pública o una entidad de gobierno.

Los recursos bajo el control de la empresa son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la empresa o en la obtención de ingresos o financiación.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Este procedimiento contable también aplica a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público que reciben recursos de terceros para su administración.

(...)

## 2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A ENTIDADES DISTINTAS DE LAS SOCIEDADES FIDUCIARIAS

La empresa que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias empresas, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la empresa.

(...)



## 2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración a entidades distintas de sociedades fiduciarias, la empresa debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la empresa, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que estos se inviertan temporalmente.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados

en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a una entidad distinta de las sociedades fiduciarias se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Si el bien entregado para administrar produce ingresos por concepto de arrendamiento, la empresa debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Con el recaudo del derecho se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Para todos los casos, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título

por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

De igual forma, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá atender los criterios establecidos para el reconocimiento de los ingresos, los cuales son definidos como los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Y así mismo, la empresa revisará el concepto de los recursos entregados en administración, definidos en el procedimiento anexo a la Resolución 079 de 2019, en donde los definen como aquellos, bajo el control de la empresa, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Por lo anterior, el tratamiento contable para cada contrato o convenio suscrito dependerá con las características y condiciones pactadas en cada uno y, según sea el caso, aplicará el procedimiento que corresponda según lo señalado a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación**

Cuando se trata de acuerdos mediante los que una entidad (el municipio de La Celia, para el caso de la consulta), entrega recursos a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la empresa que los administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el municipio cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al Municipio y a la Empresa, apoyarse en juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas en los convenios suscritos que se encuentran en ejecución, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para aplicar, según corresponda, el tratamiento que se señala a continuación, comunicando a la contraparte sobre dicho procedimiento a fin de que esta realice los registros que correspondan.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### 1.1. Transferencia de recursos no condicionadas

En este caso, si el municipio de La Celia realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5424-SUBVENCIONES, contempladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. deberá registrar la subvención debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Con el giro de los recursos, el Municipio disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Mientras que la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

#### 1.2. Transferencia de recursos condicionadas

En este caso, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas por el Municipio, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al Municipio, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el Municipio, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa deberá registrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos. De igual forma, la Empresa deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa, el Municipio reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la Empresa deberá registrar el ingreso y amortizará el pasivo diferido debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

## **2. Tratamiento contable de contratos o convenios de administración de proyectos**

Bajo esta modalidad, la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P. es una persona al servicio del Municipio que funge como titular del proyecto, ya que esta último se ve en la necesidad de que un tercero que cuenta con la capacidad técnica y administrativa para el efecto administre el proyecto. En este orden de ideas, estos negocios podrían ser calificados como una especie de los contratos de administración delegada, en los cuales el Municipio mantiene la titularidad del proyecto y de los dineros destinados para su ejecución, mientras que la empresa sólo los administra y ejecuta a cambio de una contraprestación.

En concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se

entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria, para que los administre y desarrolle la finalidad específica, destinando tales recursos junto con sus respectivos ingresos, si los hay, al cumplimiento de una finalidad señalada.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Cuando el Municipio de La Celia entregue recursos en administración a la Empresa de Servicios Públicos del Municipio de La Celia S.A.S. E.S.P., observará el respectivo procedimiento de recursos entregados en administración para entidades de gobierno (Resolución 386 de 2018). En ese sentido, el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos al Municipio, o la subcuenta de la cuenta que corresponda de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR, cuando los recursos se originen en el recaudo de derechos.

Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Empresa, informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará por el Municipio conforme a la norma aplicable según su naturaleza. De igual forma, la Empresa debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el Municipio, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a la Empresa, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el Municipio debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos

entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. En ese mismo sentido, la Empresa registrará tales rendimientos como un mayor valor del recurso recibido en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y demás obligaciones tributarias que se deriven de los acuerdos establecidos entre las partes, para lo cual deberá observar la regulación vigente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000055031 DEL 24-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de transferencias de recursos a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la recepción de recursos por parte de las Instituciones de Salud Pública, transferidos por el Departamento del Valle del Cauca, con el propósito de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19

Doctora  
YAMILE HERNANDEZ CORTES  
Contadora General  
Gobernación del Valle del Cauca  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20205500041912 del día 14 de septiembre del 2020 en la cual solicita expedir concepto, indicando las cuentas contables que el Departamento del Valle del Cauca debe utilizar para registrar las transferencias realizadas a las Instituciones de Salud Públicas y Privadas que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, con el objetivo de fortalecer la prevención, contención y control del contagio del coronavirus COVID-19, de conformidad con lo establecido en la Resolución 1220.68-0695 del 20 de marzo de 2020 expedida por la Secretaría Departamental de Salud del Valle del Cauca.

Relaciona las Empresas de Salud destinatarias de la transferencia y manifiesta que las mismas registraron la recepción de estos recursos en subcuentas: 443005-Subvención por recursos transferidos, 443090-Otras Subvenciones, 443004-Donaciones y en la subcuenta 132416 Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, mientras que el



Departamento del Valle registró el giro como un Gasto Público Social, en la subcuenta 550208304-Transferencia Red Hospitalaria COVID 19.

Lo anterior con el fin de comunicar a las Empresas citadas en la Resolución las cuentas recíprocas que deben usar para registrar los recursos recibidos por concepto de transferencia y subsanar las inconsistencias presentadas en el reporte de operaciones recíprocas.

En los siguientes términos se atiende la consulta:

### CONSIDERACIONES

La Resolución 1220.68.0695 de marzo del 2020, anexa a la consulta, señala:

“ARTICULO PRIMERO. Transferir recursos propios de libre destinación del Departamento del Valle del Cauca a las INSTITUCIONES DE SALUD PUBLICAS Y PRIVADAS, que conforman la Red Pública del Departamento del Valle del Cauca, en los términos de la Ley 1438 de 2011, por un valor total de ONCE MIL SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$11.600.000.000) (...).” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la Normativa Contable Pública, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas y grupos:

“5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

1986-ACTIVOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.

SE ACREDITA CON:

1-El valor del gasto que se reconozca durante el periodo.

2402-SUBVENCIONES POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, los cuales están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones

55-GASTO PUBLICO SOCIAL

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dispone lo siguiente:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

2-El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

4430-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo o en especie

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1-El valor causado por concepto de subvenciones

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los recursos girados por el Departamento a las Empresas de Salud, Públicas y Privadas con el fin de atender la emergencia ocasionada por la pandemia del coronavirus (COVID 19), deben reconocerse contablemente como gastos por subvenciones, por tratarse de recursos entregados sin ninguna contraprestación para el cumplimiento de un propósito específico.

No es viable el reconocimiento de este hecho por parte de la Gobernación en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL por cuanto no cumplen con los criterios indicados en la descripción de este grupo, es decir, que los recursos no están siendo entregados directamente por la entidad a la comunidad para la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas, en este caso en materia de salud, de conformidad con las disposiciones legales.

Por lo expuesto, el procedimiento contable, tanto en la Gobernación como en las Empresas, es el siguiente:

Con el giro de los recursos, la Gobernación reconocerá un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Si los destinatarios son Instituciones de Salud de naturaleza privada, la Gobernación por la entrega de los recursos registrará un débito a la Subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-

SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las Empresas de Salud Pública, reconocerán el derecho y el ingreso, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, en caso que existieran condiciones que de no cumplirse implique la devolución de los recursos por parte de las Empresas beneficiarias, en este caso, la Gobernación deberá reconocer la entrega de los recursos como un activo diferido, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la Empresa Pública deberá registrar la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, la Gobernación debitará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Con la recepción de los recursos, las Empresas Públicas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la Empresa Públicas, la Gobernación reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, las Empresas Públicas receptoras de los recursos deberán reconocer el ingreso y amortizar el pasivo diferido, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con relación a las operaciones recíprocas, la Gobernación reportará con las Empresas Públicas, los saldos que subsistan como derechos y obligaciones en las subcuentas 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, 240290-Otras subvenciones, y la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Las Empresas reportarán con la Gobernación, los saldos de las subcuentas 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el Gobierno, 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas y en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000491 del 15-01-2020  
20202300015051 del 12-03-2020  
20202000017841 del 01-04-2020  
20202000026211 del 26-06-2020  
20202000027301 del 01-07-2020  
20202000038821 del 23-07-2020  
20202000031481 del 02-07-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20202000054631 del 18-09-2020  
20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.24 OTROS INGRESOS****CONCEPTO No. 20202300001971 DEL 07-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Costo de venta de bienes Costos de transformación-Bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima

Doctor

LUIS FERNANDO ÁLVAREZ C.

Contador Público

Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. E.S.P.-Egetsa S.A. E.S.P.

Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500041852 el día 03 de diciembre del 2019, en la cual consulta cuál sería la correcta contabilización del contrato interadministrativo N° 4437 del 26 de junio de 2019 celebrado entre Egetsa S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima, y expone el siguiente contexto:

“El convenio interadministrativo, nace entre algunos(sic) de principio de eficiencia, economía, entre entidades, promoviendo aspectos de delegación y desconcentración de funciones, previsto en el artículo 209 de la Carta Política, además de los incluidos en los artículo 6, principio de coordinación, y 95 de la Ley 489 de 1998, respectivamente (...)

(...) Contrato Interadministrativo firmado entre la Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. ESP y la Gobernación del Tolima, cuyo objeto es contratar la construcción de le

electrificación rural de la Red de Media y Baja Tensión en la Zona Rural del Municipio de Ataco Departamento del Tolima por un valor de (\$1.050.982.132), con un plazo de ejecución de 90 días calendario; estableciendo forma de pago: Un pago anticipado del 50% del valor del contrato previa legalización del mismo y la suscripción del acta de Inicio, un segundo pago equivalente al 40% del valor del contrato, previa presentación del informe parcial de actividades al Supervisor donde el contratista acredite la ejecución del 50% de las actividades del contrato. Un pago final correspondiente al 10% del valor del Contrato, previa presentación y aprobación del informe final de actividades del 100%.

Como se muestra en la distribución:

<b>Objeto</b>	<b>Desarrollo construcción</b>	<b>Forma de pago</b>
Contratar la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión en la zona rural, del municipio de Ataco, Departamento del Tolima.	Actividades 90%	50% Anticipo
	Liquidación 10%	40% Avance, cumplimiento del 50%
		10% liquidación

Para tales fines, el contratista dentro de su criterio económico, ha considerado estar ante un contrato de construcción (obra), y define su contabilización, a través de sus políticas contables:

**Ingresos:** Son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con los aportes sociales a patrimonio. Pueden ser ingresos por venta de bienes o por prestación de servicios.

El contratista, recibe los pagos, de acuerdo al acto de la firma y legalización del contrato interadministrativo así: para el cobro del anticipo, se considera que se ha constituido un derecho a favor de Egetsa SA ESP, y por lo tanto nosotros estamos reconociendo el ingreso el valor del contrato, cuenta por Cobrar vs ingresos, en la medida que vamos recibiendo los pagos parciales 50%, 40% y 10%, descontado de la cuenta por cobrar, contra el banco creado, para el efecto contractual. Sin dejar de mencionar el plazo tan corto que tenemos para la ejecución de este (90 días calendario). No son proyectos que involucran más de una vigencia.

Nosotros como Egetsa S.A. ESP, actuamos de manera independiente en la ejecución y construcción de la obra para la cual fuimos contratados, es decir en este contrato, se



pueden dar adiciones o rebajas, de acuerdo a lo fijado, por el Contratista. En ello la autonomía empresarial del contratista, origina subcontratos, reservando el carácter de idoneidad y demás normas contractuales, propias en cumplimiento estatal. Es de resaltar, que el contratista cuenta con una base limitada a recursos físicos y humanos, para desarrollar la obra de manera total, razón por la cual es necesario subcontratar ítems de la obra a realizar. Estos costos, son aplicados de manera directa con afectaciones al Estado de Resultados Integral, en la medida que se va desarrollando.

Nuestra única responsabilidad es entregar los informes parciales y el final de terminación y entrega de la obra, y cumplir con los lineamientos en el manejo de los recursos en cuanto no pueden ser destinados a suplir compromisos diferentes del proyecto. Aclaro que el control de la obra, permanece a cargo del Contratante, en todos los aspectos, asignación de recursos, adiciones, rebajas, giros bancarios. El objetivo es el respeto y acatamiento de las cláusulas consignadas en la minuta, en destinar los recursos en la construcción de la obra contratada, no admitiendo desviaciones, asignación de recursos en administración, intermediaciones, que aminoren el recurso y origen detrimento al valor del contrato.

Por otro lado, el Departamento Contable de la Gobernación del Tolima (Contratante), considera que el procedimiento de reconocimiento de nuestro ingreso, es errado pues según ellos solo se debe reconocer el ingreso al final de la entrega de la obra, lo cual no consideramos correcto pues ya hay firmado el contrato, que establece las condiciones del negocio, por otro lado establece que lo firmado Contrato Interadministrativo, se constituye como **convenio**, son recursos entregados en administración, lo cual no consideramos correcto, ya que citada la jurisprudencia y otros antecedentes normativos, el acto desarrollado, no constituye tal figura jurídica. Lo cual reviste, gran preocupación, al analizar la contabilización y las afectaciones en el Estado de Resultados Integral.

De acuerdo con lo anterior y a fin de (sic) se ajuste a la normatividad legal y a los parámetros de la Contaduría General de la Nación, solicitamos concepto sobre el procedimiento que debemos seguir para el reconocimiento contable del Contrato Interadministrativo.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo N° 4437 del 26 de junio de 2019, celebrado entre la Empresa Generadora de Energía del Tolima S.A. E.S.P. y la Gobernación del Tolima, estipula:

“CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: “CONTRATAR ENTRE EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA Y LA EMPRESA GENERADORA DE ENERGÍA EGETSA S.A. E.S.P. LA CONSTRUCCIÓN DE LA

## ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”

CLÁUSULA SEGUNDA-OBLIGACIONES.1. El contratista deberá cumplir con el objeto del contrato interadministrativo: “CONTRATAR ENTRE EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA Y LA EMPRESA GENERADORA DE ENERGÍA EGETSA S.A. E.S.P. LA CONSTRUCCIÓN DE LA ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”2. El contratista deberá construir la ELECTRIFICACIÓN RURAL DE LA RED DE MEDIA Y BAJA TENSIÓN EN LA ZONA RURAL DEL MUNICIPIO DE ATACO EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA, dando cabal cumplimiento a las condiciones técnicas y presupuestales del proyecto, el cual deberá beneficiar mínimo 66 nuevos usuarios. 3. Utilizar los recursos económicos entregados por el Departamento única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto contractual. 4. El contratista deberá entregar al supervisor de la Entidad Contratante, dentro de diez (10) días calendario una de las actividades, programación de los trabajos que incluya todas las actividades, flujo mensual de inversión detallado, capítulo por capítulo, lo cual guardará relación lógica con la obra a recibir por la entidad contratante, durante el mismo periodo, programa de suministros detallados y programa de equipos. 5. El contratista deberá asumir los valores adicionales de obra, cantidades no previstas, transporte, ajuste, costos por permisos ambientales y demás modificaciones e imprevistos, que se puedan presentar en la ejecución de las obras. 6. Toda actividad ejecutada que resulte, según el análisis de calidad, defectuosa o que no cumpla las normas de calidad requeridas para el proyecto, ya sea por causas de los insumos o de la mano de obra, deberán ser demolidos y reemplazados por el CONTRATISTA bajo su costo, en el término indicado por la entidad contratante. (...) 19. El contratista deberá entregar la obra energizada y puesta en funcionamiento el sistema de alumbrado público a satisfacción de la interventoría y supervisión del contrato interadministrativo. (...) 23. El contratista deberá abrir una cuenta bancaria de ahorros a nombre del contrato, para el manejo de los recursos desembolsados por el Departamento para el cumplimiento del objeto del contrato, y reintegrar al Departamentos los rendimientos financieros que se generen.”

CLÁUSULA TERCERA-DERECHOS Y DEBERES DEL DEPARTAMENTO: Además de los derechos y deberes contemplados en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993 y demás normas concordantes y los convenios en el presente contrato, EL DEPARTAMENTO se obliga especialmente. 1. Poner a disposición del CONTRATISTA los bienes y lugares que se requieran para la ejecución y entrega del objeto contratado. 2. Una vez se surta el proceso de contratación estatal, asignar un Supervisor, a través de quien la gobernación mantendrá la interlocución permanente y directa con el CONTRATISTA. 3. Ejercer el control sobre el cumplimiento del contrato a través del supervisor designado para el efecto exigiéndole la ejecución idónea y oportuna del objeto a contratar. 4. Adelantar las gestiones necesarias para el

reconocimiento y cobro de sanciones pecuniarias y garantías que hubiere lugar, para lo cual el Supervisor dará aviso oportuno a la gobernación, sobre la ocurrencia de hechos constitutivos de mora o incumplimiento. 5. Pagar al CONTRATISTA en la forma pactada y con sujeción a las disponibilidades presupuestales y de PAC previstas para el efecto. 6. Tramitar diligentemente las apropiaciones presupuestas que requiera para solventar las prestaciones patrimoniales que hayan surgido a su cargo como consecuencia de la suscripción del contrato. (...)

CLÁUSULA QUINTA-FORMA DE PAGO: El DEPARTAMENTO pagará a la EMPRESA GENERADORA DE ENERGIA DEL TOLIMA -EGETSA S.A. E.S.P. el valor del contrato de la siguiente manera A) Un pago anticipado: Del 50% del valor del contrato, previa legalización del mismo y la suscripción de Acta de inicio. B) Un segundo pago: equivalente al 40% del valor de contrato previa presentación del informe parcial de actividades del contrato. C) Un pago final correspondiente al 10% del valor del contrato, previa presentación y aprobación del informe final de actividades del 100%. (...)

(...)

CLÁUSULA VIGESIMA CUARTA-INDEMNIDAD: De conformidad con el Decreto 1082 de 2015 y demás normas que aclaren, sustituyan o modifiquen, EL CONTRATISTA acuerda y se obliga en forma irrevocable a mantener indemne al DEPARTAMENTO libre de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes, en desarrollo del objeto contractual.”

### **Consideraciones sobre el pago anticipado**

El parágrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir -aunque de manera anticipada-la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe y establece la dinámica de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno describe y establece la dinámica de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1-El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

2-El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3-El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.”

### **Consideraciones sobre los ingresos**

Los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los

cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.”

### Consideraciones sobre contratos de construcción

La norma de contratos de construcción de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estipula:

#### “3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

##### 3.1. Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a desarrollar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o son interdependientes bien, en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. Un contrato de construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo, así como los contratos para la

demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de estos.

### 3.1.1. Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

(...)

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información de la empresa.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: mano de obra; materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; alquileres; diseño y asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros.

(...)

### 3.2. Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la



utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones: a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

(...)

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos costos y gastos de cada periodo, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando el valor de los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos según el grado de realización.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y b) los costos del contrato se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en que se incurra en ellos.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de este, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en el desenlace esperado del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

### 3.3. Revelaciones

24. La empresa revelará la siguiente información:

- a) la cuantía y los métodos utilizados para determinar los ingresos y costos reconocidos en el periodo procedentes de contratos de construcción, y
- b) los métodos utilizados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

25. Además, para cada uno de los contratos, la empresa revelará lo siguiente:

- a) el monto de los ingresos reconocidos en el resultado del periodo, así como los acumulados;
- b) la cantidad acumulada de costos en los que se haya incurrido y de utilidades o pérdidas reconocidas hasta la fecha; y
- c) la cuantía de los anticipos recibidos y de los valores facturados al cliente.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los recibe los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, sin que exista un pago.

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos, sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo y cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica, y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención a que con la consulta se allegó el contrato interadministrativo, esta entidad se permitirá establecer su tratamiento, partiendo de que de las cláusulas del contrato interadministrativo se desprende que la entrega de recursos por parte del Departamento del Tolima a la Empresa se realiza como contraprestación o pago por la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión en la zona rural del Municipio de Ataco, y no como recursos que se entregan en administración.

#### **Reconocimiento contable-Egetsa S.A. E.S.P.**

Conforme a lo establecido en la norma de contratos de construcción, se reconocerán como ingresos los provenientes del valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Igualmente se establece que para la determinación de los costos, la empresa debe implementar sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información.

Con respecto a la medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción, se señala que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o

costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, la empresa definirá cuál de las siguientes opciones tomará:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

Lo anterior, de acuerdo con la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, con independencia de los anticipos y pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

Por lo tanto, el pago anticipado del 50% y el desembolso del 40% del valor del contrato se reconocerán mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Durante la ejecución del contrato, los costos asociados a la construcción de la electrificación rural de la red de media y baja tensión se reconocerán mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y un crédito en las subcuentas y cuentas que representen los pasivos adquiridos en la ejecución del mismo.

De acuerdo con el grado de avance definido por la empresa, se medirán y asociarán los ingresos y costos de las actividades inherentes al contrato de construcción, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos. Para ello, los costos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y, simultáneamente, los ingresos serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 131605-Construcciones, de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES, según corresponda, y un

crédito en la subcuenta 480838-Contratos de construcción, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

### **Reconocimiento contable-Departamento del Tolima**

Los desembolsos que realiza el Departamento del 50% y 40% del valor del contrato, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Durante la ejecución del contrato, el reconocimiento de la construcción se realizará con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva que represente el activo de acuerdo a su naturaleza y destinación, conforme al grado de avance definido por Egetsa S.A. E.S.P., y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución del respectivo contrato.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100051221 DEL 03-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos Costo de venta de bienes Costos de transformación-Bienes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo celebrado entre la empresa EMSERP E.S.P y el municipio de Pupiales.

Doctor  
WILLIAM CHAVES USAMAG  
Bogotá, D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500042672 del día 9 de octubre del 2020 en la cual consulta los registros contables para reconocer un convenio suscrito entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. para la ejecución de un proyecto de alcantarillado, donde inicialmente la Alcaldía transfirió un avance y el resto del valor será transferido posteriormente.

Pregunta sobre los registros contables por la firma del convenio y por la recepción y ejecución de los recursos, y cuáles son los códigos contables tratándose de recursos recibidos en administración.

Para efectos de resolver la consulta se solicitó remitir el respectivo convenio el cual fue recibido mediante correo electrónico.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

## CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo CI:003-2020. para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. celebrado entre el Municipio de Pupiales y EMSERP E.S.P. estipula:

Cláusula 1 - Objeto. Contrato para la ejecución del proyecto Mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado combinado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales”. Alcance del objeto. El objeto del contrato debe ejecutarse de conformidad con las especificaciones técnicas, acordes con la propuesta del contratista y los estudios previos.

Cláusula 2 - Valor y forma de pago. El valor del contrato es de DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE Millones NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (5299.986.447). El valor del contrato se pagará de la siguiente manera. El Municipio entregará al contratista el cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato en calidad de anticipo. Una vez se hayan cumplido los requisitos para hacer el desembolso. esto es: se haya expedido el registro presupuestal. se haya aprobado las respectivas garantías. y se haya aprobado por parte de la supervisión el Plan de Inversión del Anticipo. Amortización del Anticipo. El valor entregado como anticipo será amortizado en el acta final de obra, en un porcentaje igual al entregado a título de anticipo. lo anterior significa que para el pago del acta final de obra debe haberse amortizado y legalizado la totalidad del anticipo entregado.

(...)

El 50% del saldo del valor del contrato se pagará mediante actas parciales de avance, previo informe de ejecución y supervisión con recibo a satisfacción por parte del Supervisor.

(...)

Cláusula 3- Plazo de ejecución - Vigencia del contrato. El plazo de ejecución del contrato será desde la suscripción del acta de inicio hasta el 15 de diciembre de 2020.

Cláusula 4- Obligaciones del contratista. Las siguientes son las obligaciones del contratista derivadas del presente contrato: a) Obligaciones de carácter general: Cumplir el objeto del contrato, ejecutando y entregando la obra contratada de acuerdo con los criterios de calidad exigibles y las especificaciones de construcción que hacen parte de las reglas de participación, con sujeción a los precios unitarios estipulados y dentro del plazo establecido. (...) EL CONTRATISTA debe responder por el pago de todos los Impuestos, tasas, gravámenes y contribuciones establecidas por las diferentes autoridades nacionales,

departamentales o municipales y dentro de estos mismos niveles territoriales, las contribuciones, tasas, derechos, tarifas, y multas establecidos por las diferentes autoridades ambientales, que afecten la celebración, ejecución y liquidación del contrato y las actividades que de él se deriven. Estos pagos deben soportarse con las certificaciones correspondientes expedidas y/o validadas por las autoridades competentes. EL CONTRATISTA de obra será el encargado y único responsable de entregar la obra funcionando en las condiciones contratadas.

(...)

Cláusula 5 Obligaciones del Municipio. Las siguientes son las obligaciones del municipio derivadas del presente contrato: 1.- Cancelar el valor del contrato a la forma establecida en el mismo. 2.- Expedir el correspondiente registro presupuestal para garantizar la existencia de partida suficiente para su pago. 3.- Cumplir los deberes de las entidades estatales establecidos en el artículo 4 de la Ley 80 de 1993.” (Subrayado fuera de texto)

### **Consideraciones sobre el pago anticipado**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que, de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.



Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada- la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779.” (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se

justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias *obtenidas* por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.”

La norma de contratos de construcción de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, estipula:

## “3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

### 3.1. Reconocimiento

1. Un contrato de construcción se define como el conjunto de actividades que el contratista está obligado a desarrollar para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están estrechamente relacionados entre sí o son interdependientes bien, en términos de su diseño, tecnología y función o bien, en relación con su último destino o utilización. Un contrato de construcción puede abarcar los contratos de prestación de servicios que están directamente relacionados con la construcción del activo, así como los contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de estos.

#### 3.1.1. Ingresos derivados de contratos de construcción

2. Se reconocerán como ingresos provenientes de contratos de construcción el valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al

contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

3. En atención a lo anterior, la medición de los ingresos de actividades ordinarias procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros y, por tanto, se requieren estimaciones que necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que los hechos ocurren o las incertidumbres se resuelven. Por consiguiente, la cuantía de los ingresos de actividades ordinarias del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro.

(...)

10. Para la determinación de los costos, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información de la empresa.

11. Los costos que se relacionan directamente con los contratos de construcción incluyen, entre otros: mano de obra; materiales; depreciación de las propiedades, planta y equipo usadas en la ejecución del contrato; desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo, desde y hasta la localización de la obra; alquileres; diseño y asistencia técnica; costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía; y reclamaciones de terceros.

(...)

### 3.2. Medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción

15. Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

16. Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

17. Para establecer el grado de avance del contrato de construcción, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

18. En el caso de contratos a precio fijo (que son aquellos en los cuales el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto), el desenlace del contrato de construcción podrá estimarse con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones: a) los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato pueden medirse con fiabilidad; b) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato; c) tanto los costos que faltan para la terminación del contrato, como el grado de avance al final del periodo contable pueden medirse con fiabilidad; y d) los costos atribuibles al contrato pueden identificarse claramente y medirse con fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden compararse con las estimaciones previas de estos.

(...)

20. En cualquier caso, los ingresos reconocidos estarán razonablemente asociados con los respectivos costos y gastos de cada periodo, con independencia de la modalidad de contratación y de los anticipos o pagos recibidos. Cuando el valor de los anticipos o pagos recibidos supere el valor de los ingresos causados, la diferencia se reconocerá como un pasivo por ingresos recibidos anticipadamente, el cual se disminuirá en la medida en que se reconozcan los ingresos según el grado de realización.

21. Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con fiabilidad: a) los ingresos se reconocerán solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato, y b) los costos del contrato se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en que se incurra en ellos.

22. Así mismo, cuando sea probable que los costos totales del contrato excedan los ingresos derivados de este, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como una provisión por concepto de un contrato de carácter oneroso.

23. Un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato, o en el efecto de un cambio en el desenlace esperado del mismo, se tratará como un cambio en las estimaciones contables de acuerdo con lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables”

Así mismo, el Catálogo de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan y o administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones describe la siguiente cuenta:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

También, el Catálogo de Cuentas expedido para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.”  
(Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los recibe, los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, sin que exista un pago.

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las empresas públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos, sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo y cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica, y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención a que con la consulta se allegó el contrato interadministrativo, esta entidad se permitirá establecer su tratamiento, partiendo de que de las cláusulas del contrato

interadministrativo se desprende que la entrega de recursos por parte del Municipio de Pupiales a la Empresa se realiza como contraprestación o pago para la ejecución del proyecto de mejoramiento mediante la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales, y no como recursos que se entregan en administración.

Por lo anterior, los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En la Empresa EMSERP E.S.P:

Conforme a lo establecido en la Norma de contratos de construcción, se reconocerán como ingresos los provenientes del valor de la contraprestación pactada y las modificaciones, reclamaciones o incentivos asociados al contrato, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Igualmente se establece que, para la determinación de los costos, la empresa debe implementar sistemas de costos de acuerdo con las necesidades de información.

Con respecto a la medición de ingresos y costos derivados de contratos de construcción, se señala que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con este se reconocerán como ingresos o costos en el resultado del periodo con referencia al estado de terminación de la actividad contractual en la fecha de presentación.

Para la medición y asociación de ingresos y costos, se tendrá en cuenta el grado de avance de las actividades inherentes al contrato, el cual se determinará a partir de la utilización del método del grado de avance. Para calcular el grado de avance, la empresa definirá cuál de las siguientes opciones tomará:

- a) la proporción de los costos en los que se incurra por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en los que se incurra no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción física del contrato de construcción ejecutada hasta la fecha.

Lo anterior, de acuerdo con la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad la proporción ejecutada, con independencia de los anticipos y pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.



Por lo tanto, el pago anticipado del 50% por parte del Municipio se reconocerá mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Durante la ejecución del contrato, los costos asociados a la construcción de la reposición del alcantarillado de la Urbanización Villa Real Municipio de Pupiales se reconocerán mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y un crédito en las subcuentas y cuentas que representen los pasivos adquiridos en la ejecución del mismo.

De acuerdo con el grado de avance definido por la empresa, se medirán y asociarán los ingresos y costos de las actividades inherentes al contrato de construcción, en la medida en que sea factible la medición fiable de dichos valores y sea probable que resulte un ingreso a partir de estos.

Para ello, los costos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES y, simultáneamente, los ingresos serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 291025-Contratos de construcción, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 131605-Construcciones, de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 480838-Contratos de construcción, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que al cierre del periodo contable, no se haya ejecutado la totalidad del proyecto, únicamente para efectos del cierre de las cuentas de resultado, la empresa reclasificará los saldos de las subcuentas respectivas de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, a la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO

En el Municipio de Pupiales:

Los desembolsos que realiza el Municipio del valor del contrato, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Durante la ejecución del contrato, el reconocimiento de la construcción se realizará con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva que represente el activo de acuerdo a su naturaleza y destinación, conforme al grado de avance definido por la empresa EMSERP E.S.P, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y

SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución del respectivo contrato.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000021111 del 27-05-2020  
20202000027301 del 01-07-2020  
20202000041331 del 26-08-2020  
20202000051651 del 06-11-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO No. 20202000019771 DEL 04-05-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Costos de venta de servicios Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (ESE) para el pago de aportes patronales.

Doctora  
GLORIA PATRICIA SALAS VARGAS  
Contadora  
Hospital Regional Alfonso Jaramillo Salazar E.S.E  
Líbano-Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500019442 del día 23 de abril de 2020, en la cual solicita se le indique el procedimiento contable para el registro de los recursos girados directamente por la Nación (Ministerio de Salud y Protección Social) a las cuentas maestras creadas por las Empresas Sociales del Estado-ESE, de las cuales a su vez realizan los pagos de aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes -PILA.

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 53 de la Ley 715 de 2001 por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, señala lo siguiente:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, los artículos 1° y 3° de la Ley 1797 de 2016 por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, disponen lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS)

Artículo 3°. (...) A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresas Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones-Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA”. (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado -ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra-Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

#### 4.1. Cuenta Maestra -Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado-ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se registrará por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información:  
(...)

#### 4.2. Cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra-Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra-Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada

de Liquidación de Aportes-PILA y el pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

#### 6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

### 3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la

Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones describe y señala la dinámica de las siguientes grupos y cuentas:

#### “1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

#### 2424-DESCUENTOS DE NOMINA

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

#### 2411-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la empresa durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo.

#### 4312-SERVICIOS DE SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

#### 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

## 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

## 5107-PRESTACIONES SOCIALES

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales.

## 73-SERVICIOS DE SALUD

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...)” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas se desarrolla el siguiente procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), girados por el Ministerio de Salud y Protección Social a las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado (ESE) para el pago de aportes patronales.

Reconocimiento de los aportes patronales



Para el efecto se registra un débito en las subcuentas 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, las erogaciones relacionadas con las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, y en las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, las erogaciones asociadas con la prestación de servicios de salud.

El registro crédito se efectúa en la subcuenta 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-Beneficios a empleados a corto plazo y las subcuentas 242421-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

Reconocimiento del derecho y del ingreso por la prestación de servicios de salud

El reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar se realizará cuando surge el derecho, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Recaudo de los recursos que transfiere la Nación

Por tanto, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a las Cuentas Maestra Aportes Patronales ESE, el recaudo de los recursos que transfiere la Nación, se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

La ESE podrá habilitar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS códigos contables a nivel de auxiliares para identificar la Cuenta Maestra-Aportes Patronales ESE y la cuenta Maestra-Pagadora ESE.

Traslados entre la Cuenta maestra Aportes Patronales-ESE a la Cuentas maestra pagadora-ESE.

Este hecho se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares de las subcuentas de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, donde se manejan estos recursos.

### Pago de los aportes patronales

Para el efecto se debitan las cuentas por pagar pertinentes señaladas en el literal a) y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Por medio de este concepto se modifica el literal c del concepto radicado con el N° 20172000056021 dirigido a la ESE Pasto Salud, en lo relacionado con el reconocimiento del recaudo de los recursos que transfiere la Nación en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por cuanto los recursos SGP no cumplen con los criterios para contabilizarse en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Se efectúa mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000020201 DEL 12-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Gastos de ventas Costos de transformación-Servicios de salud
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de los Honorarios, al ser eliminada la subcuenta 510802

Doctor  
EDGAR HERNANDO CASTELLANOS TORRES  
Contador Público  
E.S.E. Centro de Salud San Vicente Ferrer de Saboya  
Saboya, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018312, el día 16 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Soy el contador de la E.S.E. CENTRO DE SALUD SAN VICENTE FERRER DE SABOYA CÓDIGO ENT097000000, quiero pedir el favor de una consulta respecto que la cuenta de honorarios 510802 va hasta este trimestre enero-marzo. Quiero saber los honorarios en que cuenta se reclasifican”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Por otra parte, el numeral 4.1.2. Representación fiel una de las características fundamentales que hacen parte de las características cualitativas de la información financiera contenidas en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

## 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...).

Además, en los principios de contabilidad pública, el de esencia sobre la forma contenido en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los gastos y los costos establece:

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de los gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...).

Por otra parte, la descripción y la dinámica de los Grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, 52-DE VENTAS y 73-SERVICIOS DE SALUD que están contenidas en el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público e incorporado con la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.”

“52-DE VENTAS. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios.”

“73-SERVICIOS DE SALUD. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta.

El concepto de unidad funcional corresponde al conjunto de procesos específicos, procedimientos y actividades, ejecutados secuencialmente y dentro de límites técnicamente establecidos. Son unidades funcionales, las siguientes:

Unidad de urgencias: conjunto de procesos destinados al diagnóstico y tratamiento de personas que han sufrido, o se considera que sufren, afección súbita grave y deben recibir atención inmediata. Los centros de costos de esta unidad funcional son Consulta y procedimientos, y Observación.

Unidad de servicios ambulatorios: conjunto de procesos destinados a la atención ambulatoria de personas para diagnóstico y tratamiento, a través de la ejecución de acciones de recuperación, rehabilitación, prevención y promoción. Los centros de costos de esta unidad funcional son Consulta externa y procedimientos, Consulta especializada, Salud oral, Promoción y prevención, y Otras actividades extramurales.

Unidad de hospitalización: conjunto de procesos destinados a recibir, en condición de internos, los usuarios que necesiten atención clínica permanente, en interrelación con otras unidades clínicas, logísticas y administrativas. Los centros de costos de esta unidad funcional son Estancia general, Cuidados intensivos, Cuidados intermedios, Recién nacidos, Salud mental, Quemados y Otros cuidados especiales.

Unidad de quirófanos y salas de parto: conjunto de procesos destinados a la realización de procedimientos e intervenciones quirúrgicas, atención de parto y recuperación post-anestésica, ya sea en régimen de rutina o de urgencia, ambulatorio o de internación. Los centros de costos de esta unidad funcional son Quirófanos y Salas de parto.

Unidad de apoyo diagnóstico: conjunto de procesos destinados a orientar y precisar el diagnóstico efectuado por el profesional clínico. Los centros de costos de esta unidad funcional son Laboratorio clínico, Imagenología, Anatomía patológica y Otras unidades de apoyo diagnóstico.

Unidad de apoyo terapéutico: conjunto de procesos encaminados a complementar las actividades terapéuticas ejecutadas en las diferentes unidades de internación y/o ambulatorias. Los centros de costos de esta unidad funcional son Rehabilitación y terapias, Banco de componentes anatómicos, Banco de sangre, Unidad renal, Unidad de hemodinamia, Terapias Oncológicas, Farmacia e insumos hospitalarios y otras unidades de apoyo terapéutico.

Unidad de servicios conexos a la salud: conjunto de actividades relacionadas con el servicio de salud, que no se encuentran contempladas en las unidades funcionales descritas anteriormente. Los centros de costos de esta unidad funcional son Medio ambiente, Ancianatos y albergues, Centros y Puestos de salud, Servicios docentes, Investigación científica, Medicina legal, Servicio de ambulancias y Otros servicios. CLASE GRU”

Por último, la Resolución N°433 del 26 de diciembre de 2019 “Por cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” en su artículo 3° eliminó entre otras, la subcuenta 510802-Honorarios.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Desde la perspectiva del Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2015 y sus modificaciones, los gastos y los costos corresponden a:

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Por lo tanto, para el reconocimiento de los honorarios debe evaluarse a que actividad se centran los servicios profesionales prestados por los terceros y proceder de la siguiente manera:

1. Si se trata de una actividad relacionada con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, procede un registro en la subcuenta 511179-Honorarios, de la cuenta 5111-GENERALES,
2. Si se trata de actividades relacionadas con la comercialización de bienes o de servicios, se registrarán en la subcuenta 521172-Honorarios, de la cuenta 5211-GENERALES.
3. Si se trata de contratos por prestación de servicios relacionados con los servicios misionales de la E.S.E., deberán imputarse a las subcuentas denominadas “generales”,

según corresponda a alguna de las actividades comprendidas en las cuentas que componen el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD.

Para efectos de la reclasificación de los registros que la Entidad venía reconociendo en la eliminada subcuenta 510208-Honorarios, eliminada mediante la Resolución 433 de 2019, deberán seguirse los anteriores lineamientos.

\*\*\*



<b>CONCEPTO No. 20201100067071 DEL 21-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Costos de ventas de servicios Costos de transformación-Servicios públicos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de energía producida utilizada por la misma empresa productora para el desarrollo de sus actividades.

Doctora  
 LUISA LEÓN  
 Audit Team Member  
 KPMNG S.A.S.  
 Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010052172, el día 26 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) si una empresa autogeneradora de energía que comercializa esta misma a los usuarios de diferentes municipios y Zonas de interconexión, está obligada a registrar en su contabilidad esta generación así sea para consumos propios, o si por el contrario puede llevar un reporte extra que se informe la generación y su consumo ya que esto es entre la misma compañía (ingreso por generación y costo por comercialización).

(Sic) En algún momento la compañía puede establecer una política de la no contabilización?? (Sic)

(Sic) La compañía debe revelar esto en sus estados financieros?? (Sic)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, actualizado por la Resolución de la CGN N° 168 de 2020, define:

#### “4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

##### 4.1. Características fundamentales

13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

##### 4.1.1. Relevancia

14. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

15. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la empresa.

16. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

##### 4.1.2. Representación fiel

17. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

18. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

19. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar

la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

20. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

21. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

#### 6.1.5. Costos

66. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

67. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

#### 6.1.6. Gastos

68. Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios de este patrimonio.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

69. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

70. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa. La certidumbre correspondiente al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

71. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la empresa cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

72. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la

presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la empresa.

(...)

#### 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

80. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

81. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

82. Cuando se espere que los beneficios económicos futuros que provienen del activo surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo e intangibles. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados con el fin de reconocer el costo o gasto en los periodos contables en que se consuman o expiren los beneficios económicos relacionados con estos recursos.”  
(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas por la Resolución de la CGN N° 426 de 2019, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

9. INVENTARIOS (...)

9.2. Medición inicial (...)

## 9.2.2. Costos de transformación (...)

### 9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de realización de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario.

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

#### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las características fundamentales definidas en el Marco Conceptual citado, para que la información contable sea útil para los usuarios y cumpla sus objetivos debe cumplir necesariamente con las características de representación fiel y relevancia. En este sentido, se entiende que la información representa fielmente la realidad de la empresa cuando es completa, neutral y libre de error. Asimismo, se entiende que la información es relevante si su omisión o inexactitud influye significativamente en la toma de decisiones de los usuarios.

Además, conforme lo define el Marco Conceptual citado en las consideraciones, en línea con el principio de asociación, los costos y gastos se deben reconocer en la medida que contribuyan a la obtención de determinados rubros del ingreso. No obstante, los costos se asocian directamente con los ingresos por la venta de bienes o la prestación de servicios, mientras los gastos corresponden a erogaciones no recuperables por la vía del ingreso, pero que resultan necesarias para la operación de la empresa.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el contexto señalado en su consulta, se configura un hecho económico susceptible de ser reconocido por la contabilidad, dado que la energía es necesaria para el desarrollo de las actividades de la empresa y si no consumiera parte de la energía que produce, entonces la empresa tendría que comprarla a un tercero.

Por tanto, del total de erogaciones acumuladas en las cuentas de costos de transformación que se relacionan con la energía eléctrica producida, se deben identificar los costos asociados a la energía que se utiliza en el desarrollo de las actividades de la empresa. Estos costos se deben prorratear entre el costo de transformación de la energía para la venta y el gasto por energía eléctrica, en función del uso de la energía consumida que haga la empresa para actividades de producción o prestación del servicio, por un lado, y para actividades de administración o ventas, por el otro.

En consecuencia, la empresa no puede definir en sus políticas contables que no reconocerá este hecho económico, toda vez que cumplen los criterios para su reconocimiento contable, en relación con la probabilidad de obtención o salida de beneficios económicos y la medición fiable de estos. Adicionalmente, conforme lo señala el párrafo 72 del Marco Conceptual citado, el no reconocimiento de los hechos económicos no se subsana con la presentación, en las notas a los estados financieros, de las políticas contables aplicadas.

Por tanto, si la empresa no ha realizado el tratamiento contable detallado en este concepto, entonces deberá atender lo dispuesto en la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', específicamente lo definido sobre la



corrección de errores en el periodo actual y, en caso de resultar materiales los errores, la reexpresión de los estados financieros para efectos de presentación.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020491 del 19-05-2020

20202000024821 del 23-06-2020

20201100049641 del 16-10-2020

\*\*\*

**2.26 GASTOS DE VENTAS**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020201 del 12-05-2020  
20202000024821 del 23-06-2020

\*\*\*

**2.27 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000051211 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.28 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000003741 del 14-02-2020  
20202000017871 del 02-04-2020  
20202000031481 del 02-07-2020

\*\*\*

**2.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20201100049641 del 16-10-2020

\*\*\*

**2.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.31 OTROS GASTOS****CONCEPTO No. 20201100051141 DEL 03-11-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde debe reconocer Contraprestación económica derivada del Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular en Bogotá

Doctora  
 EMILCE DONOSO CALDERÓN  
 Analista de Contabilidad  
 Central de Inversiones S.A. -CISA  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010040952, el día 24 de septiembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto a la cuenta contable donde debe reconocer el valor pagado por concepto de pico y placa solidario que se realiza a la Secretaria de Movilidad de Bogotá en virtud del Decreto 208 de 21 de septiembre de 2020 por valor de \$ 2.066.200, puesto que, por ser por ser una entidad pública la que recibe este pago considera que debe ser reportada como cuenta reciproca.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 19 del artículo 2 del Decreto Distrital 208 del 2020 “Por medio del cual se establece una medida transitoria de restricción de circulación vehicular en la ciudad de Bogotá y se dictan otras disposiciones”, indica:

“Artículo 2º.-EXCEPCIONES. Exceptuar de la restricción consagrada en el artículo 1º del presente Decreto a las siguientes categorías de vehículos automotores tipo automóvil, camioneta o campero de servicio particular:

(...)

19. Los vehículos cuyo propietario o locatario haya solicitado voluntariamente el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular ("Pico y Placa Solidario") y haya aceptado y cumplido todos los términos y condiciones, establecidos por la Secretaría Distrital de Movilidad, para acceder al mismo.”

Por otro lado, el Decreto Distrital 749 de 2019 “Por medio del cual se implementa en el Distrito Capital el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular”, indica:

“Artículo 2. Ámbito de aplicación. Él área geográfica de restricción al tránsito vehicular corresponde a la totalidad del área interior del perímetro urbano de la ciudad. En consecuencia, la solicitud del Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular en dicha área, se podrá realizar por las personas naturales y jurídicas, identificadas en el Registro Único Nacional de Tránsito-RUNT como propietario o locatario, del vehículo, que voluntariamente acuerden con el Distrito Capital pagar un precio público, según el periodo por el que lo solicite y le sea aprobado cumpliendo con los requisitos señalados en el presente Decreto.

(...)

Artículo 4. Contraprestación económica por el Permiso Especial de Acceso al Área de Restricción Vehicular. La contraprestación económica corresponde al precio público que se fija por parte de la Secretaría Distrital de Movilidad, según el periodo de tiempo que voluntariamente solicite y pague la persona natural o jurídica para utilizar el Permiso Especial de Acceso a Área de Restricción Vehicular, a favor del Distrito Capital.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Corte Constitucional en la Sentencia C-927 de 2006, establece:

“TASA Y PRECIOS PUBLICOS-Diferencias

Tanto las tasas como los precios públicos parten en principio del mismo supuesto, esto es, el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución. Sin embargo, mientras que en el caso de los “precios públicos” la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad (origen ex contractu); en tratándose de las tasas dicha obligación emana de la potestad tributaria del Estado que se ejerce mediante ley (origen ex lege). En este sentido, mientras que el contribuyente en el caso de las tasas a partir de su solicitud, se compromete de manera coercitiva con el pago de una suma de dinero en la recuperación del costo que le implica al Estado la prestación de una actividad, bien o servicio de interés público o general; el beneficiario en el caso de los precios públicos asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, respecto a las siguientes cuentas, indica:

“2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de las cuentas por pagar que se den de baja.

##### SE ACREDITA CON:

1-El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.

(...)

5890-GASTOS DIVERSOS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas.

Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1-El valor de la causación por los diferentes conceptos.

## SE ACREDITA CON:

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera del Marco normativo que utilizan las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros y en relación con los ingresos, señala:

## “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido.

(...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.2. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada la facultad legal que esta tenga para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación: los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

3. Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo; b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

27. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.”  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1-El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

**SE ACREDITA CON:**

1-El valor causado por los diferentes conceptos.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, indica que la contribución económica que voluntariamente acuerdan las personas naturales o jurídicas con el Distrito Capital de Bogotá, a cambio de acceder libremente al área interior del perímetro urbano de la ciudad con Restricción Vehicular corresponde a un precio público.

Teniendo en cuenta la Sentencia C-927 de 2006, el precio público parte del supuesto de que el Estado entrega bienes o presta servicios frente a los cuales es posible obtener a cambio una retribución, donde la obligación surge de una relación eminentemente contractual o voluntaria fundada en el postulado de la autonomía de la voluntad y el beneficiario asume el compromiso de pagar una remuneración como contraprestación conmutativa por un bien o servicio que se demanda siempre de forma voluntaria, en aras de obtener una ventaja o utilidad económica frente al resto de la población como beneficio derivado de la cancelación de dicha erogación pecuniaria, diferenciándolo de los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, no contempla una clasificación específica para este tipo de retribuciones. El proceso de aprobación y creación de cuentas por parte de la CGN se lleva a cabo anualmente una vez efectuado el estudio respectivo, por lo cual, mientras se define lo anterior, el reconocimiento de este hecho económico se realizará de la siguiente manera:



La empresa Central de Inversiones S.A. debe reconocer tal hecho económico como un gasto mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando realice el pago a la Secretaría de Movilidad deberá registrar un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, con base en Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la Secretaría de Movilidad, clasificará el ingreso percibido por el Permiso Especial de Acceso a Área con Restricción Vehicular, de que trata el Decreto Distrital 749 de 2019 y sus modificaciones, como Ingreso de transacciones sin contraprestación, en la subcuenta 411090-Otras Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Dado el carácter transitorio, estos hechos económicos no serán objeto de reporte como operación recíproca hasta tanto se defina la eventual creación de una subcuenta específica para este tipo de casos.

\*\*\*

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202000051651 del 06-11-2020  
20201100067091 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.33 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001971 del 03-02-2020  
20202000051221 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.34 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300019771 del 04-05-2020  
20202300020491 del 19-05-2020  
20202300067071 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001971 del 03-02-2020  
20202000051221 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020201 del 12-05-2020  
20202000051211 del 03-11-2020

\*\*\*

**2.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE****CONCEPTO No. 20202000039101 DEL 27-07-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Costos de transformación -Servicios de transporte
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de convenios por prestación de servicios por parte de la Policía Nacional para el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.

Doctora  
 NORA YASMIN CASTAÑO SÁNCHEZ  
 Jefe de Gestión Contable  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda.  
 Medellín -Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500031562, del día 10 de julio de 2020, en el cual formula la siguiente consulta:

“El Metro de Medellín suscribió el convenio interadministrativo CN20180338 con la Policía Nacional con el objeto “Aunar esfuerzos entre la Empresa de Transporte Masivo Metro LTDA. y la Policía Nacional con el fin que esta última en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.”

Teniendo presentes las características del contrato y las condiciones de la Empresa de Transporte Masivo como EICE, la prestación del servicio de seguridad derivada del contrato en mención es clasificado como un servicio (costo operativo) del sistema y tiene una característica de asociación con la generación del ingreso catalogándolo como un costo de servicio y realizando los registros en la cuenta contable 740202-Generales.

Teniendo presente los lineamientos de la reciprocidad y previas consultas desarrolladas a la Contaduría General de la Nación por parte de la Policía Nacional (Entidad de Gobierno), se detalla que el hecho económico no es consecuente para ser catalogado como un costo y tendría que ser registrado con el fin de cumplir con la reciprocidad entre cuentas, en el gasto (concepto No.20182000025961 del 27-04-2018).

Por lo anterior agradecemos de su colaboración con la aclaración del manejo contable y reciprocidad que debería manejar esta transacción teniendo presentes las características de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra (Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público-resolución 414).”  
En los siguientes términos se da respuesta a la consulta:

## CONSIDERACIONES

El convenio CN201 8-0338 suscrito entre la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y la Policía Nacional-Metropolitana del Valle de Aburrá, en sus cláusulas primera y segunda, señala:

“Primera: OBJETO: Aunar esfuerzos entre la Empresa de Transporte Masivo Metro LTDA y la Policía Metropolitana del Valle de Aburrá con el fin que esta última en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro en el Valle de Aburrá.

SEGUNDA -ALCANCE: LA EMPRESA aportará económicamente a la Policía Metropolitana del Valle de Aburrará, para cubrir las necesidades que demanda el servicio de Policía.

LA POLICÍA NACIONAL, a través de la Policía Metropolitana del Valle de Aburrá, en el ámbito de sus precisas competencias, coadyuve en el fortalecimiento e implementación de la seguridad en el sistema Metro, para garantizar los derechos, libertades públicas y la convivencia pacífica, necesaria para satisfacer la tranquilidad que requiere la operación del Sistema de Transporte Masivo Metro, incluyendo los diferentes medios operados por LA EMPRESA, férreo líneas A, B y C, cables K, J, L, y H, buses línea 1 y tranvía”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta, así:

### 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación del servicio de transporte terrestre de pasajeros y de carga.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- 1-El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2-El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (*Cr*), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

De otra parte, el concepto 20182000025961 expedido por la CGN para la Policía Nacional señaló en las conclusiones:

(...) “a partir de la aplicación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la recepción de estos aportes por parte de la Policía, se crearon las subcuentas 136456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta 1364-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848-Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones.”

Con relación a las operaciones recíprocas, el literal d) el numeral 2.3.22. del Instructivo 001 de 2019 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio de período contable 2019/2020 señala:

“ 2.3.22. Operaciones que no deben reportarse como recíprocas

d) las subcuentas de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN por cuanto el saldo de estas subcuentas se traslada periódicamente a las subcuentas de la clase 6-COSTO DE VENTAS, o al grupo 15-INVENTARIOS.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones se puede establecer que se trata de un convenio en el que la Policía atiende funciones propias de su cometido estatal para garantizar la seguridad en el Sistema de Transporte Masivo, para lo cual se ha pactado una contraprestación que debe pagar el Metro de Medellín a favor de la Policía Nacional.

Por tanto, tratándose de erogaciones que están directamente relacionados con la prestación del servicio de transporte, deben reconocerse como costo, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 7402-SERVICIO DE TRANSPORTE TERRESTRE, con contrapartida 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

La Policía Nacional por su parte, en atención al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y de conformidad con el concepto 20182000025961, la recepción de estos pagos, los debe reconocer en las subcuentas 138456-Servicios de Seguridad y Escolta de la cuenta

1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y 480848 Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2016 y sus modificaciones.

Con relación a las operaciones recíprocas se precisa que, de conformidad con literal d), numeral 2.3.22 del Instructivo 001 de 2019 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio de período contable 2019/2020, las subcuentas de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN no se reportan como operaciones recíprocas por cuanto su saldo se traslada periódicamente a las subcuentas de la clase 6-COSTO DE VENTAS, o al grupo 15-INVENTARIOS, según corresponda. En consecuencia, el reporte en el formato de operaciones recíprocas por pare del Metro de Medellín corresponde al saldo de la subcuenta 634502-Servicio de transporte terrestre, recíproco con la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, reportado por la Policía Nacional.

Se remite copia de este pronunciamiento a la Subcontaduría de Consolidación de la Información para efectos de la verificación de las reglas de eliminación, o de la forma como se eliminarán estos saldos en el proceso de consolidación de la CGN.

\*\*\*

**2.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300067071 del 21-12-2020

\*\*\*

**2.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20201100050811 del 27-10-2020

\*\*\*

**2.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000055361 del 08-10-2020

\*\*\*

**2.44 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202300015051 del 12-03-2020

\*\*\*

**2.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**2.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.



**2.47 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA****CONCEPTO No. 20202000003181 DEL 12-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Soporte contable para el reconocimiento de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión-CMI

Señora  
GESVY YASMIN VERA JAIMES  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20205500000182 del 7 de enero de 2020, trasladada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual señala:

**“HECHOS**

La Contaduría General de la Nación, expidió Concepto No. 201720100052251, relacionado con el procedimiento contable de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión en los Servicios Públicos domiciliarios de Acueducto y alcantarillado. En las conclusiones expresadas con el concepto se manifiesta:

(...) Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por CMI, la empresa reconocerá un débito por la amortización de la subcuenta 299090-Otros pasivos Diferidos, de la cuenta 2990-Otros Pasivos Diferidos, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322 SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que originó el cobro de CMI. Por lo tanto con base en lo esbozado en el acápite anterior, solicito la siguiente.

## PETICIÓN

Cuál es el soporte contable válido para realizar el reconocimiento del ingreso por este concepto y cuál es el fundamento legal que lo respalda. Esto debido a que se evidencia que algunas empresas de Servicios Públicos realizan el registro contable sin soporte alguno que garantice la ejecución de las obras con cargo a este concepto...”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 525 de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, al Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, modificada por la Resolución 625 de 2018, la cual es transversal a los marcos normativos y señala:

### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se

encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la

operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

#### “3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.”

Las conclusiones del concepto CGN N° 20172000056251 del 6 de julio de 2017, establecen:

“De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se aprecia que el CMI se calculará independientemente para cada servicio, acueducto o alcantarillado, en torno al valor de los activos propiedad del operador y a las inversiones para expansión, reposición y rehabilitación, representados en las variables incluidas para en el cálculo del CMI a incluir en las tarifa que se factura a los usuarios.

El reconocimiento del CMI se realizará en el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y el crédito de la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en la cual se representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

(...)

Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por concepto de CMI, la empresa reconocerá un debito por la amortización de la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro de CMI.

Por su parte el registro de la inversión realizada en obras de expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones, se hará con el crédito de la respectiva subcuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el débito en las cuentas correspondientes a la naturaleza del activo adquirido para la expansión, reposición o rehabilitación del servicio o del Gastos según corresponda, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones que se deriven de los respectivos hechos económicos. En cada caso, se dará tratamiento de acuerdo a la norma aplicable vigente contenida en el Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

Conforme a lo establecido en la Norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar

información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos, es la Empresa la que debe definir las políticas y criterios para que los documentos soportes sean idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes.

Por lo tanto, es la Empresa la que deberá evaluar y definir el soporte contable idóneo que permita el reconocimiento del ingreso en el resultado del periodo, en el cual se ejecuten los recursos recibidos vía tarifa por concepto del Costo Medio de Inversión-CMI.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000004491 DEL 20-02-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Pertinencia de efectuar el reconocimiento de los pagos del 12% de derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca, por parte de la Lotería

Doctor  
 MANUEL ANTONIO MORALES AMADO  
 Contador  
 Lotería de Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500005532 del día 6 de febrero de 2020, en la cual consulta lo siguiente:

“La Lotería de Bogotá como concedente del juego de las apuestas permanentes, debe efectuar algún registro contable por los derechos de explotación girados por el concesionario a los Fondos de Salud de Bogotá y Cundinamarca.”

De conformidad con la información telefónica se estableció que la consulta obedece a que el valor del 12% sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación que deben ser girados por el concesionario al Fondo Financiero de Salud, no ingresan a las cuentas bancarias de la Lotería, razón por la cual el consultante tiene la inquietud si sobre estos pagos la Lotería debe efectuar registros contables.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 643 de 2001, señala:

(...)

ARTICULO 16. MODALIDADES DE OPERACION DE LAS LOTERIAS. Las loterías podrán ser explotadas por intermedio de las modalidades de operación establecidas en la presente ley.

En consecuencia, la entidad territorial podrá operar la lotería tradicional directamente, o mediante asociación o a través de terceros.

(...)

ARTICULO 7o. OPERACION MEDIANTE TERCEROS. La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso. La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El artículo 23 de la Ley 1393 de 2010, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 23. Modifíquese el artículo 24 de la Ley 643 de 2001, que quedará así:

Corresponde al concesionario pagar el doce por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, más el valor adicional que llegare a existir entre ese porcentaje de derechos de explotación y el doce por ciento (12%) sobre el valor mínimo de los ingresos brutos que por ventas al juego fueron previamente señalados en el contrato como rentabilidad mínima; ese valor adicional lo pagarán los concesionarios a título de compensación contractual con destino a la salud, sin que haya lugar a reclamación o indemnización alguna en su favor.”

Por su parte, el contrato de concesión N° 68 de 2016 para la operación del Juego de apuestas permanentes o chance en los territorios del Distrito Capital de Bogotá y el Departamento de Cundinamarca, celebrado entre la Lotería de Bogotá y el Grupo Empresarial en Línea SA., señala lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA.-OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESION: El objeto del presente contrato lo constituye el otorgamiento de la CONCESIÓN para la operación del juego de apuestas permanentes o chance, a título de concesión, para que por cuenta y riesgo del CONCESIONARIO, éste ejecute directamente el juego de apuestas permanentes o chance en los Territorios del Distrito Capital de Bogotá y el Departamento de Cundinamarca, bajo el control, fiscalización y supervisión de la Lotería de Bogotá.



CLÁUSULA SEGUNDA.-VALOR.-Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 de la ley 1393 de 2010, el concesionario GRUPO EMPRESARIAL EN LINEA S.A debe pagar mensualmente a la LOTERIA DE BOGOTÁ, el doce por ciento (12%) sobre los ingresos brutos, a título de derechos de explotación con destino a la salud y, anualmente, como mínimo el valor que por concepto de derechos de explotación estén pactados en la presente cláusula. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública,

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

(...)

“Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (...)

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en razón a que es al concesionario a quien le corresponde pagar el por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, estos recursos no cumplen con los criterios para el reconocimiento como ingresos, gastos o costos por parte de la Lotería y por tanto no debe registrarlos en su contabilidad, toda vez que el sujeto pasivo es el Grupo Empresarial en Línea S. A. y los beneficiarios son los fondos territoriales de salud.

Bajo este contexto, si la Lotería considera que debe efectuar algún tipo de control sobre el pago de estas obligaciones por parte del concesionario, puede a su discreción efectuar los registros en cuentas de orden, o hacer las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros, con la información disponible.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300008401 DEL 02-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de convenios interadministrativos firmado por una Empresa de Servicios Públicos con un Municipio.

Doctora  
ANA MILENA RAMÍREZ MUÑOZ  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500003162, el día 24 de enero de 2020, mediante la cual indica:

“Una empresa de servicios públicos descentralizada del orden territorial suscribe convenios interadministrativos con el Municipio para la construcción de redes de acueducto y alcantarillado, así como las interventoras de esos contratos. Reconociendo en la información financiera un ingreso por transferencia y un activo fijo cuando el contratista presenta su factura en la ejecución del contrato, situación que afecta el estado de resultados generando una utilidad que no refleja la realidad de la entidad.

1. Los bienes construidos son activos del Municipio por esta razón ¿qué procedimiento se puede realizar para que los activos construidos no se reflejen en la información financiera de la empresa si no del municipio?.
2. ¿Las empresas de servicios públicos descentralizadas del orden municipal pueden manejar ingresos recibidos para terceros para el proceso de celebración de convenios interadministrativos?
3. En aplicación de la norma internacional ¿cuál sería el procedimiento y registro para la ejecución de los convenios?
4. ¿La empresa de servicios públicos puede cobrar un porcentaje de administración por el manejo y ejecución de esos recursos y cuál es la normatividad que fundamenta dicho proceso?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

### “4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser complete, neutral y estar libre de error. (...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. (...)

### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivos y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas así:

1. Los bienes construidos son activos del Municipio por esta razón, ¿qué procedimiento se puede realizar para que los activos construidos no se reflejen en la información financiera de la empresa si no del municipio? 3. En aplicación de la norma internacional ¿cuál sería el procedimiento y registro para la ejecución de los convenios?

Teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, así mismo si estos cumplen los criterios definidos para ser reconocidos en los estados financieros.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe

como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

En el caso de los convenios interadministrativos suscritos por la entidad, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para así aplicar el tratamiento correspondiente.

En relación al tratamiento contable que debe realizar la entidad una vez ha realizado la evaluación anterior, se adjuntan los siguientes pronunciamientos efectuados por la CGN:

-Radicado CGN N° 20192000013071 del 08 de abril de 2019, dirigido al Doctor Luis Hernando Tarazona Soto, Gerente de la Empresa de Servicios Públicos de Sopó-EMERSOPÓ.

-Radicado CGN N° 20202000000401 del 14 de enero de 2020, dirigido a la Doctora Lina Marcela Sepúlveda Vanegas, Contadora de Empresas Públicas Municipales La Celia.

2. ¿Las empresas de servicios públicos descentralizadas del orden municipal pueden manejar ingresos recibidos para terceros para el proceso de celebración de convenios interadministrativos? 4. ¿La empresa de servicios públicos puede cobrar un porcentaje de administración por el manejo y ejecución de esos recursos y cuál es la normatividad que fundamenta dicho proceso?

Al respecto, me permito manifestar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los términos consultados, sino que serán las entidades quienes con el apoyo de sus áreas jurídicas deben evaluar su situación particular, de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico a cada caso.

De igual forma, he dado traslado de estas inquietudes a la Dirección General de Apoyo Fiscal de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300009291 DEL 03-03-2020

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Lineamientos sobre la transición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público.

Doctor  
 JUAN GUILLERMO HERRERA LUNA  
 Jefe Oficina Asesora de Control Interno Disciplinario  
 Servicios Postales Nacionales S.A.  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500006842, del 14 de febrero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“(…) establecer de qué forma debió asumir SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A., la transición del marco normativo de COLGAAP a NIIF, teniendo en cuenta que esta entidad pertenece al grupo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, específicamente frente a los siguientes puntos que fueron objeto del hallazgo:

1. El Estado Financiero de Apertura (ESFA) a 31 de diciembre de 2015, año de transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) no cuenta con libros auxiliares debidamente formalizados que permitan evidenciar el registro de los hechos económicos por tercero.
2. Servicios Postales Nacionales S.A. adoptó por primera vez las Normas Internacionales de Contabilidad, mediante una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con los estándares. Preparó el estado de situación financiera de apertura (ESFA) con corte al 01 de enero de 2015, que sirvió como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, en el cual hizo lo siguiente:

- a. Reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF.
- b. No reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten.
- c. Reclasificar partidas reconocidas según los COLGAAP anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio; y
- d. Aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- e. La entidad, conserva las mismas políticas contables de su estado de situación financiera de apertura (ESFA), en sus estados financieros de transición y en sus estados financieros comparativos conforme a las NIIF.

3. Servicios Postales Nacionales S.A., partió de los saldos del estado financiero de apertura-ESFA, luego tomó los movimientos débitos y créditos que se registraron con el modelo anterior cuenta por cuenta en la misma vigencia 2015 y se llegó a unos saldos mezclados a 31 de diciembre de 2015 (saldos iniciales con Resolución 414 de 2014, movimientos con Decreto 354 y 355 de 2007 y saldos finales producto de esta combinación). Este procedimiento generó unos estados financieros inconsistentes a 31 de diciembre de 2015, dado que mezcló dos marcos conceptuales o impactó los resultados financieros obtenidos a 31 de diciembre de 2016.

4. Para la conformación del ESFA la entidad no aportó los soportes ni de los ajustes para conversión a NICSP de los movimientos débito y crédito ni de las variables utilizadas para el cálculo del deterioro de la cartera y no realizó el ajuste, tal como lo establece el instructivo 2 de 2014, de la eliminación de la provisión de cartera.

5. En lo que respecta el saldo del rubro propiedad planta y equipo, que representa el 23% y 35% del activo, en las vigencias 2015 y 2016, respectivamente, no fue posible establecer su razonabilidad, dada la falta de libros auxiliares a nivel de terceros; incertidumbres generadas por deficiencias en las revelaciones; registro del deterioro acumulado de inmuebles y adicionalmente para los períodos de transición y adopción de las normas internacionales, si bien disponía del inventario físico de bienes muebles y del respectivo avalúo, los mismos no fueron tenidos en cuenta para las mediciones contempladas en las normas internacionales.”

## CONSIDERACIONES

La Resolución N° 414 de 2014, establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución. (...)



ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.”

Por su parte, el Instructivo N° 002 de 2014, indicó:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, para la elaboración de los estados financieros del final del periodo de transición y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo, y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente instructivo tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.”

El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, transversal a los marcos normativos, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificado por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

#### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la

conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Me permito precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación-CGN es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público.

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso expidió el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, que está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública. Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, no significa que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de este marco normativo puedan aplicar estas normas propiamente dichas, toda vez que no son iguales.

Por lo tanto, Servicios Postales Nacionales S.A. no debe aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF ni las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP, pues corresponde a normativa expedida por reguladores internacionales. Implementar el proceso contable de una entidad pública bajo ese contexto normativo es incumplir la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, el cual deben observar rigurosa y obligatoriamente.

Ahora bien, con la emisión del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, las empresas sujetas a este marco normativo debieron atender en su momento el cronograma indicado en dicha resolución, el cual comprendía un periodo de preparación obligatoria, transición y aplicación.

Durante el periodo de preparación obligatoria se debieron adelantar las gestiones necesarias para establecer las políticas contables aplicables y los procedimientos para llevar a cabo la implementación del Marco Normativo. Adicionalmente, la empresa debió preparar el estado de situación financiera de apertura a 01 de enero de 2015, siguiendo el

derrotero contemplado en el Instructivo N° 002 de 2014, en el que, por primera vez, se medían los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo.

Posteriormente, durante el periodo de transición, Servicios Postales Nacionales S.A debió seguir llevando su contabilidad bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales. Simultáneamente, la empresa debió estar aplicando las políticas, principios, normas y procedimientos contenidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, de forma que la información generada y estructurada mediante los estados financieros permitiera su comparación con la información financiera preparada entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2016, lapso que corresponde al periodo de aplicación.

Para garantizar la autenticidad, integridad y veracidad de la información generada durante el periodo de transición, la empresa debió documentar en su momento todas las transacciones, operaciones o hechos económicos a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son aquellos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros y se clasifican en libros principales y auxiliares. Así las cosas, la empresa debió definir los libros auxiliares que, como mínimo hubiese requerido, al ser Servicios Postales Nacionales S.A. el responsable de estructurar el sistema documental contable y de establecer los controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

De conformidad con lo anterior, y siguiendo los lineamientos del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, le corresponde a todas las entidades contables públicas desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables, y elaborar, desarrollar y aplicar las políticas contables ajustadas a sus condiciones y características particulares, con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, para el caso de Servicios Postales Nacionales S.A. debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Sobre la contabilidad simultánea para la vigencia 2015 y para el ESFA y la obligatoriedad de llevar los libros de contabilidad, la CGN emitió el Concepto N° 20182000005011, el día 20 de febrero de 2018, dirigido al doctor Ronald Elías Suárez Álvarez, jefe nacional de contabilidad e impuestos de Servicios Postales Nacionales S.A., del cual se adjunta copia.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300013731 DEL 06-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos por concepto de transferencia del sector eléctrico según el Artículo 45 de la Ley 99 de 1993.

Doctor  
RODRIGO ANTONIO URREA BELTRAN  
Revisor Fiscal  
E.S.E. Carmen Emilia Ospina  
Neiva, Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 202055000013812, del día 04 de marzo de 2020, mediante la cual solicita se indique cómo se debe presentar el periodo a cual corresponde la información contenida en el estado de resultado integral de la empresa: i) periodos contables terminados al 31/12/2019 y 31/12/2018, como lo sugiere la página 7 de la Guía de Aplicación N° 002 Presentación de Estados Financieros o ii) De 1° enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 5 del numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de la norma de Presentación de Estados Financieros contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un

estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 6 del numeral 1.3.1. Identificación de los estados financieros, de la norma de Presentación de Estados Financieros contenida en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

#### “1.3.1. Identificación de los estados financieros

6. La empresa diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la empresa, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la empresa individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Las Guías de Aplicación, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), son documentos que ejemplifican por medio de casos la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y en consecuencia, las empresas podrán tomarlas como referente.

Ahora bien, para la elaboración y presentación del juego completo de estados financieros, la empresa deberá tener en cuenta lo establecido en la norma de Presentación de Estados Financieros del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la cual señala que identificará cada estado financiero destacando, entre otra información, la fecha del cierre del periodo al que correspondan o el periodo cubierto. Por lo tanto esta deberá, a partir de juicios profesionales, seleccionar la forma como mostrará en el encabezado de los estados financieros los periodos a los cuales pertenece la información, teniendo en cuenta que se deben presentar de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202300015861 DEL 13-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de cambios de políticas contables.

Brigadier General

IVÁN DELASCAR HIDALGO GIRALDO

Gerente General

Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana-CIAC S.A.

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500004982, el día 04 de febrero de 2020, mediante la cual solicita se indique si las modificaciones que plantea la entidad en el Manual de Políticas Contables requieren realizar la reexpresión de los estados financieros de la entidad, teniendo en cuenta:

“b) Tres (3) de las quince (15) políticas requieren algún grado de modificación sustancial, a saber:

Política 4: “Cuentas por Cobrar”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>7. GENERALIDADES</p> <p>7.2 Medición Posterior</p> <p>Para el efecto, se utilizará, como factor de descuento el IPC anual más 3 puntos, los puntos serán sujetos al resultado del Índice de Precios al Consumidor, toda vez que la tasa de descuento aplicada por la Corporación no podrá ser inferior al 11% Efectiva Anual.</p>	<p>7. GENERALIDADES</p> <p>7.2 Medición Posterior</p> <p>Para el efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario, convertida a tasa nominal, certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, que se encuentre vigente al momento de calcular el deterioro.</p>

## Política 5: “Inventarios”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>6.4 Medición posterior</p> <p>Por su parte, las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor de reposición.</p> <p>El ajuste del inventario se calculará para cada partida. Trimestral.</p>	<p>6.4 Medición posterior</p> <p>Por su parte, a las materias primas e insumos mantenidos para su uso en la producción de bienes y servicios no se les practicarán rebajas para situar su importe por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen serán vendidos, intercambiados o distribuidos al costo o por encima del mismo.</p> <p>El ajuste del inventario por deterioro se calculará para cada partida, por lo menos una vez en la anualidad.</p>

## Política 6: “Propiedad, planta y equipo”

Redacción actual	Redacción propuesta
<p>6.1.4 Activos recibidos en comodato</p> <p>Para el reconocimiento de activos que hagan parte de un comodato. La Corporación, tendrá en cuenta, además, de los parámetros incluidos para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, que se cumplan la definición, de activo y las características propias del mismo. Así:</p> <p>“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que la Corporación pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.</p> <p>En algunas circunstancias, el control del activo es acompañado con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de</p>	<p>6.1.4 Activos recibidos en comodato</p> <p>Párrafo nuevo:</p> <p>En todo caso, para el reconocimiento de bienes recibidos en comodato será necesario determinar si el bien permanecerá el mayor tiempo de la vida útil del mismo en poder de la Corporación. Para el caso de los bienes inmuebles que se reciban en comodato a partir de la aprobación de esta política, dada su vida útil ilimitada, la Corporación no los registrará como activos, sino que los llevará en cuentas de orden. Los bienes inmuebles en comodato que actualmente tenga la Corporación registrados como activos, se mantendrán hasta la finalización de los contratos correspondientes.</p>

<p>determinar la existencia y control del activo.</p> <p>La Corporación tiene control del recurso si puede, entre otros, decidir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El propósito para el cual se destina el activo.</li> <li>• Obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad;</li> <li>• Prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.</li> </ul> <p>Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo! una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede (sic) reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.</p>	
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

(...) Por lo anterior, de manera respetuosa me permito formular las siguientes preguntas:

1. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 4 “Cuentas por Cobrar”, en la medida en que afectan la forma y los resultados del deterioro de las cuentas por cobrar, obligarían a la Corporación a re-expresar sus estados financieros desde el año 2016, a pesar de que el impacto de dichas modificaciones no sea material? o ¿podrían considerarse como cambios en la “estimación contable” y por ende no habría lugar a re-expresar los estados financieros? (...)

Como se observa, el monto de las diferencias en cada año no representa más del 004% de los activos, por lo que el impacto no sería material.

2. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 5 “Inventarios” si no afectan el valor del deterioro de las materias primas y otros suministros, tal y como así sucede, tendrían implicaciones que obliguen a la re-expresión de los estados financieros?

3. ¿Los cambios sugeridos para la política contable No. 6 “Propiedad, planta y equipo” si no tienen ningún impacto en el Patrimonio de la Corporación, toda vez que los bienes en comodato aparecen tanto en los activos como en los pasivos, así como en los ingresos y en los gastos, por el mismo valor, generando un efecto neto de \$0 en el patrimonio y en el resultado de cada ejercicio, tendrían implicaciones que obliguen a la re-expresión de los estados financieros?”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 4o. ELEMENTOS PARA EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO. Toda la entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno.

- a) Establecimiento de objetivos y metas tanto generales como específicas, así como la formulación de los planes operativos que sean necesarios;
- b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;
- c) Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes;
- d) Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;
- e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;
- f) Dirección y administración del personal conforme a un sistema de méritos y sanciones;
- g) Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones del control interno;
- h) Establecimiento de mecanismos que faciliten el control ciudadano a la gestión de las entidades;
- i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control;
- j) Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión;
- k) Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal de la entidad;
- l) Simplificación y actualización de normas y procedimientos.”

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

#### “4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser complete, neutral y estar libre de error. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 426 de 2019, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

### “5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

#### 5.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para la elaboración y presentación de los estados financieros. (...)

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política

atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)

5. La empresa no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la empresa ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La empresa cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la empresa considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

9. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la empresa aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del

propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

11. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la empresa no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

12. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones: a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores.

13. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa haga un cambio en las políticas contables, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

14. Cuando la empresa adopte un cambio en una política contable revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del cambio;

b) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante;

c) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual, como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables.

## 5.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas. (...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenido en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y en atención a lo señalado en el Artículo 4° de la Ley 87 de 1993, es competencia de las entidades establecer las políticas internas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acorde con la normativa propia aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa que delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias del quehacer, operatividad y entorno de la entidad.

Frente a la solicitud realizada, es preciso aclarar que de acuerdo a lo señalado en el Marco Normativo, cuando la entidad realiza cambios en los criterios de medición aplicados para el reconocimiento de los hechos económicos, estos corresponden a cambios en políticas contables, por lo que no es posible tratar los cambios sugeridos en el Manual de Políticas Contables como cambios en estimaciones.

Así mismo, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que cuando las entidades efectúan cambios en las políticas contables, estos se aplicarán de manera retroactiva, es decir, como si los nuevos criterios



se hubieran aplicado desde siempre, para lo cual deberá ajustar el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectadas por el cambio de política para el periodo en el que este ocurra y, para efectos de presentación, reexpresará los estados financieros en los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, independientemente de que el cambio de la política resulte ser material o no.

Ahora bien, es preciso señalar que de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202300017141 DEL 18-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado De Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cambio de aplicación del marco normativo de la Resolución N° 414 de 2014 a Resolución N° 037 de 2017, por emitir de títulos de deuda pública interna.

Doctora  
 NORA YASMIN CASTAÑO SANCHEZ  
 Jefe de Gestión Contable  
 Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda.  
 Bello, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500014942, el día 11 de marzo de 2020, mediante la cual indica lo siguiente:

“El Metro de Medellín Ltda. se encuentra evaluando alternativas de financiación para la adquisición de vehículos de pasajeros en el corto y largo plazo, dentro de las cuales se encuentra como una opción la emisión de títulos de deuda pública interna (Bonos), para este proceso se tendría previsto la inscripción en el Registro Nacional de Valores y Emisores RNVE.

Teniendo en cuenta lo anterior, y con el objetivo de llevar a cabo la adecuada presentación de la información Financiera de la entidad bajo el Marco Contable aplicable, desarrollamos las siguientes consultas:

21. Con lo mencionado ¿El Metro de Medellín Ltda. se encontraría obligado a adoptar el nuevo marco normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, definido en el decreto 2420 de 2015?
22. Si la pregunta anterior es afirmativa. ¿A partir de qué momento la entidad debe aplicar el marco normativo?, ¿cuál sería el periodo de transición para la presentación del balance de apertura?

23. De presentarse la aplicación del Decreto 2420 de 2015, solicitamos nos aclaren, como debe llevarse a cabo la obligación de presentación y validación de la información financiera de apertura y transición en el sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación.

24. Si el Metro de Medellín Ltda., desarrolla la presentación de información financiera bajo los criterios definidos en el decreto 2420 de 2015, que procedimiento debería desarrollar para informarle a la Contaduría General de la Nación la decisión tomada y que requerimientos definidos por la entidad diferentes a lo dispuesto en el decreto en mención deben tener presentes.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Resolución N° 037 de 2017, emitida por la CGN, “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”, indica:

“ARTICULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

a) Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

(...)

ARTICULO 3°. El Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera, del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, corresponderán a lo establecido en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015.

(...)

ARTICULO 8°. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizara por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información

financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

ARTICULO 9°. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, observando las siguientes disposiciones:

1. El anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2496 de 2015) se aplicará para la preparación y presentación de los estados financieros del año 2017 y siguientes, excepto la NIIF 15 y la NIIF 9, las cuales se aplicarán para los periodos que comiencen a partir del 1° de enero de 2018, aun cuando se permite su aplicación anticipada.

(...)

2. El anexo 1.2 del Decreto 2420 de 2015 (incorporado mediante el Decreto 2131 de 2016) se aplicará a partir del 1° de enero de 2018.

Parágrafo. Las fechas de vigencia incorporadas en los anexos 1, 1.1 y 1.2 del Decreto 2420 de 2015 no se tendrán en cuenta como fechas de vigencia de los mismos y, por lo tanto, estas normas solo tendrán aplicación a partir de la fecha de vigencia señalada en los numerales 1 y 2 del presente artículo.

ARTICULO 9°. DEROGATORIAS. La presente Resolución deroga las Resoluciones 743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 10 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias.”  
(Subrayado fuera de texto)

La NIIF 1-Adopción por primera vez, incluida en el anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, indica:

“Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

(a) sus primeros estados financieros conforme a las NIIF y

(b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin

reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros de una entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

(a) presentó sus estados financieros previos más recientes:

(i) según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF

(ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no hayan contenido una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

(iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;

(iv) según requerimientos nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o

(v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunos importes con los mismos determinados según las NIIF;

(b) preparó los estados financieros conforme a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;

(c) reparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, sin haber preparado un juego completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007); o

(d) no presentó estados financieros en periodos anteriores (...)

Reconocimiento y medición

Estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF

6 Una entidad elaborará y presentará un estado de situación financiera de apertura de conforme a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. (...)

Presentación e información a revelar (...)

Información comparativa

21 Los primeros estados financieros de una entidad que se presenten conforme a las NIIF incluirán al menos tres estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si se presentan), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio y

las notas relacionadas, incluyendo información comparativa para todos los estados presentados.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la NIC 1 -Presentación de estados financieros, incluida en el anexo 1 del Decreto 2420 de 2015, señala:

“Conjunto completo de estados financieros

10 Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
- (b) un estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo; (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;
- (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Características generales (...)

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. (...) (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación a su consulta:

### PREGUNTA 1

La Resolución N° 037 de 2017, emitida por la CGN, “Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público”, indica que este debe ser aplicado, entre otras, por las Empresas que sean emisoras de valores y cuyos valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de

Valores y Emisores (RNVE). Por tanto, si la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda., emite los valores y se formaliza la inscripción en el Registro Nacional de Valores y Emisores, debe aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

## PREGUNTA 2

Ahora bien, el proceso de transición a este Marco debe adelantarse de acuerdo a los parámetros establecidos en la NIIF 1 -Adopción por primera vez contenida en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, en la cual indica que los primeros estados financieros conforme a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, motivo por el cual la transición corresponderá al periodo comprendido entre el 1° de enero hasta el 31 de diciembre de 2020, por lo tanto se debe elaborar balance de apertura al 1° de enero de 2020. Por consiguiente, la entidad deberá emitir el primer juego de estados financieros, de acuerdo a la NIC 1 -Presentación de estados financieros del Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, al 31 de diciembre de 2021.

Durante el periodo de transición se tendrá que preparar información de manera simultánea con base en ambos marcos normativos, ya que solo hasta el 31 de diciembre de 2021, se tendrían estados financieros comparativos, elaborados bajo el conjunto normativo al que se refiere la Resolución N° 037 de 2017. Lo cual indica que para los años 2019 y 2020 los estados financieros con corte al 31 de diciembre, se presentarán de acuerdo con la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

## PREGUNTA 3 Y 4

Al respecto, me permito informarle que la Subcontaduría General y de Investigación no tiene la competencia para pronunciarse sobre el tema planteado, razón por la cual he dado traslado de su consulta, a la Subcontaduría de Centralización de la Información, de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, incorporado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015, por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000018891 DEL 17-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Control del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué sobre el bien inmueble Centro Comercial Chapicentro.

Doctora  
 NANCY VELOZA GUZMAN  
 Profesional Especializado-Contador  
 Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUE  
 Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500013552, el día 3 de marzo de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría Municipal de Ibagué, en la Auditoria Regular hecha en el año 2019 a cerca de la vigencia fiscal 2018, deja hallazgo por no tener incluida dentro de los registros contables del Instituto el bien inmueble denominado Centro Comercial Chapicentro, generando una incertidumbre al respecto de la realidad de las cifras mostradas por INFIBAGUE en sus Estados Financieros.

En comento, el Centro Comercial Chapinero, surgió como una iniciativa social de la Administración Municipal en el año 1992, con el fin de lograr la reubicación de los vendedores ambulantes de la Ciudad de Ibagué y con la aceptación de los vendedores informales y estacionarios, de un proceso de reubicación llevado a cabo por sorteos, para lo cual la Administración Municipal con apoyo financiero de Fenalco construyo (Sic) el edificio “Multicentro Comercial Chapinero”.

Resolución N. 172 DEL 18-02-2019 Por medio del (Sic) cual se adopta el reglamento interno del Multicentro Comercial Chapinero, queda para operación comercial. En su articulado especifica: se destina para la reubicación de algunos vendedores informales de la Ciudad, cancelaran (Sic) una cuota de administración, la Entidad Administradora será una empresa de economía solidaria o especializada en este tipo de servicio.

Con Resolución (Sic) del 19 de diciembre de 1996 le concede personería jurídica a Multicentro en edificio de propiedad horizontal.



En el año 2000, se creó la Asociación de Comerciantes del Multicentro Comercial Chapinero, entidad sin ánimo de lucro, inscrita en la Cámara de Comercio el 22 de noviembre del mismo año, cuyo objeto social es “LA ADMINISTRACION DE LOS RECURSOS ECONOMICOS, HUMANOS Y FISICOS DEL MULTICENTRO COMERCIAL CHAPINERO, CONCEDIDO POR LA ADMINISTRACION MUNICIPAL” (Sic). Denominada ASOCOMERCHAP, por ser sin ánimo de lucro, las utilidades deben ser reinvertidas en beneficio de las mismas, no existe reparto de utilidades o remanentes generados en el desarrollo de sus objetivos, los mismos deben ser reinvertidos generalmente en el fortalecimiento, sostenibilidad y crecimiento de la entidad y en beneficio de sus integrantes en general, pero no de ningún asociado en particular, garantizando el éxito de la misma. El fin para el cual fue creado el Centro Comercial Chapinero, es de carácter Social y no Económico.

Por todo lo anterior y como Contadora del Instituto, solicito me conceptúe si este bien tiene que estar registrado en los estados financieros del Instituto, o en cuenta de orden con el fin de revelar dicho bien, y que según avalúo del 22-05-2019 está por valor de \$4.561.305.000, y como tal no están generando ingresos para el Instituto.”

Mediante correos electrónicos, enviados los días 5 y 12 de marzo de 2020, se realizó solicitud de documentos o actos administrativos que permitieran ampliar el contexto de su consulta, específicamente en lo referente a la relación de INFIBAGUE con el Centro Comercial Chapicentro. Sin embargo, no se recibió respuesta a dichas solicitudes, por lo que me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Capítulo 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, se establece:

### “6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se

espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.

(...)

### 6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo,

sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

El capítulo VI del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, actualizado por la Resolución No. 426 de 2019, establece:

“5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Contaduría General de la Nación 180
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las directivas del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUE deben efectuar un juicio profesional para determinar si el Centro Comercial Chapicentro es un recurso controlado por la empresa. Al determinar el control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta su capacidad para definir el uso o disposición del recurso en cuestión, obtener los beneficios económicos derivados del mismo, restringir su uso o disposición por parte de otra entidad o tercero y si asume sustancialmente los riesgos asociados a dicho recurso. Asimismo, se resalta que la titularidad jurídica no es suficiente para establecer el control sobre un recurso, pues más allá del derecho legal, prevalece la esencia económica del recurso.

Si una vez realizada la evaluación se define que INFIBAGUE controla el inmueble, se procederá a reconocer el activo en la contabilidad de la empresa, registrando un débito en

la cuenta y subcuenta del activo que corresponda, en función de la intención de la empresa sobre el inmueble, como se citó en las consideraciones sobre el Marco Conceptual. Dado que este reconocimiento implica la identificación de un error en el periodo actual sobre la aplicación de una política contable establecida por la CGN en el periodo de transición, se debe registrar un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADO DE PERIODOS ANTERIORES, como contrapartida. Además, se debe evaluar si el error es material y proceder conforme a la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo referente a la reexpresión de los estados financieros.

Si de la evaluación aludida anteriormente se determina que existe control sobre el inmueble, pero no se pueden medir fiablemente los beneficios económicos asociados, se procederá a revelar en las notas a los estados financieros su existencia y las razones por las cuales no se pueden medir fiablemente los beneficios económicos derivados del mismo.

Por el contrario, si tras el juicio profesional se establece que el recurso no se controla, el inmueble no será objeto de reconocimiento en la contabilidad de la empresa ni de revelaciones en las notas de los estados financieros de la empresa.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019781 DEL 04-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Contabilización de las tasas por la utilización de aguas

Doctor  
LUIS EDUARDO VALENCIA HERNÁNDEZ  
Villeta, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con No. 20205500018692, el día 20 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“Con base a las NICSP, como reconoce, contabiliza y revela una ESP las licencias otorgadas por la CAR por concepto de uso del recurso natural AGUA.”

El 24 de abril de 2020 mediante comunicación telefónica el peticionario nos informó que la consulta corresponde a la entidad, E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 99 de 1993, “Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones.”, establece:

“Artículo 43. Tasas por Utilización de Aguas.

La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo.

Parágrafo- Todo proyecto que requiera licencia ambiental y que involucre en su ejecución el uso del agua, tomada directamente de fuentes naturales, bien sea para consumo humano, recreación, riego o cualquier otra actividad, deberá destinar no menos del 1% del total de la inversión para la recuperación, preservación, conservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica. El beneficiario de la licencia ambiental deberá invertir estos recursos en las obras y acciones de recuperación, preservación y conservación de la respectiva cuenca hidrográfica, de acuerdo con la reglamentación vigente en la materia.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Decreto 155 de 2004, “Por el cual se reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 sobre tasas por utilización de aguas y se adoptan otras disposiciones”, en sus artículos 4 al 6, decreta:

“ARTÍCULO 4°. Sujeto pasivo. Están obligadas al pago de la tasa por utilización del agua todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas.

ARTÍCULO 5°. Hecho Generador. Dará lugar al cobro de esta tasa, la utilización del agua en virtud de concesión, por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas.

ARTÍCULO 6°. Base Gravable. La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de aguas.

PARÁGRAFO: El sujeto pasivo de la tasa por utilización de aguas que tenga implementado un sistema de medición podrá presentar a la autoridad ambiental competente, en los términos y periodicidad que ésta determine conveniente, reportes sobre los volúmenes de agua captada. En caso de que el sujeto pasivo no cuente con un sistema de medición de agua captada, la autoridad ambiental competente procederá a realizar la liquidación y el cobro de la tasa con base en lo establecido en la concesión de aguas.” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con la Resolución 2265 de 2013 emitida por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, “Por la cual se reglamenta en forma general el uso del recurso

hídrico de la Quebrada Cune y de todos sus afluentes y derivaciones y se adoptan otras determinaciones”, recurso ubicado en el Municipio de Villeta (Cundinamarca) establece:

“ARTICULO 12. Los beneficiarios de la presente reglamentación deberán pagar la tasa por utilización del agua con fundamento en el Decreto No. 155 de 2004 y la Resolución No. 240 de 2004 expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.

Para el cobro de la tasa será emitida una cuenta de cobro por la Oficina de Facturación y Cartera de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR-anualmente, cuya base gravable corresponderá de conformidad con el artículo 6 del Decreto No. 155 de 2004 al volumen de agua efectivamente captado.

PARAGRAFO. Se presume que el volumen de agua efectivamente captado corresponde al valor concesionado para cada usuario que está prescrito en el artículo 2 de la presente Resolución.” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

#### “4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel se definen de la siguiente forma:

##### 4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)



Los principios de contabilidad que observarán las empresas en la preparación de información contable son: Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre Forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo Contable. (...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)

#### 6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (...)

#### 6.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. (...)

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es preciso señalar que las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, no deben implementar su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional. En su defecto, deben aplicar la norma local expedida por el regulador competente, en este caso el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 466 de 2016 y sus modificaciones, expedido por la CGN.

Ahora bien, dado que la CAR autorizó el uso y aprovechamiento de las aguas de la corriente denominada Quebrada Cune y sus afluentes y derivaciones en el Municipio de Villeta, a cambio de una remuneración equivalente a una tasa por utilización de agua, la cual se encuentra debidamente regulada, teniendo en cuenta que la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta requiere de este recurso para la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deberá proceder con los siguientes registros.

1. Causación del ingreso por la venta de servicios de acueducto generada mediante la facturación del consumo a los beneficiarios. Para el efecto, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta registrará un débito en la subcuenta 131802-Servicio de Acueducto, de la cuenta 1318-PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS con crédito a la subcuenta 432108-Abastecimiento, de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO.
2. Reconocimiento de los costos por utilización de aguas, calculado con base en el Decreto 155 de 2004 y la Resolución No. 240 de 2004 expedida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Para el efecto, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta registrará un débito en la subcuenta 636002-Servicios públicos, de la cuenta 6360-SERVICIOS PUBLICOS con crédito a la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

En cuanto a las revelaciones, la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Villeta, teniendo en cuenta que los estados financieros deben cumplir con las características fundamentales de la relevancia, deberá expresar en las notas a los estados financieros la información necesaria para la adecuada comprensión de los mismos, teniendo en cuenta la materialidad de los hechos económicos, bajo el precepto que la omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios de la información financiera.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021011 DEL 26-05-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de las IPS para el reconocimiento de los ingresos por servicios de salud con mecanismo de pago por capitación, en atención a la Resolución de la CGN No. 058 de 2020.

Doctor  
SAMIR OSPINO CANO  
Contador  
E.S.E. Hospital de Ponedera  
Ponedera, Atlántico

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023962, el día 19 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante el presente solicito a ustedes me asesoren en cuanto al tratamiento contable que se le (Sic) dar a los ingresos teniendo en cuenta lo que dice en la resolución 058 del 2020.

en (Sic) el punto 1.3 Mecanismo de pagos capitación nos dice “El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.” “Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta (Sic) 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD (Sic), pero no mencionan cual (Sic) es la Dinámica (Sic) para registrar nuestras ventas de servicio, esa cuenta 431296 queda con saldo o hay que trasladarlo a la 4312 que corresponda o sea dependiendo si el ingreso es de urgencias, consulta externa (Sic) etc? (Sic)”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Resolución de la CGN No. 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

### 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

#### 1.3 Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Como se establece en el artículo 7 de la Resolución 058 de 2020 de la CGN, el procedimiento contable para el reconocimiento de los ingresos por parte de las IPS depende de la modalidad de pago con la cual se financian los servicios de salud prestados por dichas entidades. Dado que el mecanismo de pago por capitación no depende del tipo de servicio prestado, los ingresos por la prestación del servicio de salud del Hospital con esta modalidad de pago se deben reconocer de la siguiente manera:

“El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.”

Para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud cuya modalidad de pago sea diferente del mecanismo de pago por capitación, se debe atender lo establecido en la Resolución de la CGN No. 058 de 2020 para cada modalidad de pago. Por tanto, el saldo acumulado durante el periodo contable en la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, no será objeto de reclasificación. Si la entidad requiere mayores niveles de desagregación en el saldo de esta subcuenta, podrá implementar los auxiliares que el sistema contable y la plataforma le permitan.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000021721 DEL 04-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las IPS para las diferencias entre la facturación radicada y los valores transferidos por la ADRES, en atención a la Resolución de la CGN No. 058 de 2020.

Doctor  
 LUIS CARLOS JIMÉNEZ SALCEDO  
 Contador  
 E.S.E. Hospital Local Zona Bananera  
 Zona Bananera, Magdalena

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500023912, el día 19 de mayo de 2020, mediante la cual consulta:

“Comendidamente estoy consultando sobre los procedimientos contable (Sic) que se debe realizar teniendo en cuenta la Resolución 058, de febrero de 2020.

(...)

En cuanto al registro de la facturación radicadas (Sic) con las EPS régimen subsidiado, al realizar el pago anticipado si lo consignado por ADRES representa un mayor o menor valor que el facturado, la diferencia para su registro contable que (Sic) cuenta se debe utilizar si es un activo o si es un pasivo, este proceso accionaria (Sic) un desorden en el balance sección de activo utilizando la cuenta de activo cartera de la IPS, lo mismo sucede con la cuenta del pasivo.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución de la CGN No. 058 de 2020, mediante la cual se incorpora el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“ARTÍCULO 7°. Incorporar, en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) para el registro de los hechos económicos relacionados con los ingresos por la prestación de los servicios de salud; los intereses de mora; y el recaudo de cuotas moderadoras, copagos y cuotas de recuperación.

## 1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación, se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

### 1.1.1. Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de la facturación identificada, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el pago de facturación sin identificar, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del abono a la facturación sin identificar, pueden darse las siguientes situaciones: a) que la entidad responsable del pago autorice el cruce de la diferencia con otro derecho, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD; o b) que la entidad responsable del pago realice el cobro de la diferencia, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Adicionalmente, en esta última situación, con la devolución del mayor valor, la IPS debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del abono a la facturación sin identificar, con el recaudo del excedente, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el artículo 7 de la Resolución 058 de 2020 de la CGN, el escenario en el que se pueden generar diferencias entre el valor de la cuenta por cobrar y el valor girado por la



entidad responsable del pago (Entidad territorial, ADRES o EPS-S) se presenta en el caso de la facturación no identificada que, por su condición de “no identificada”, puede originar tales diferencias. Así pues, el siguiente es el tratamiento contable establecido para la facturación no identificada:

En primer lugar, cuando la IPS recibe el giro de los recursos para el abono de facturación sin identificar, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En segundo lugar, cuando se identifique la facturación a la cual se abonan dichos recursos, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito en la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

El importe de los dos registros anteriores debería ser equivalente. No obstante, si se genera una diferencia en el importe de ambos registros de una misma entidad encargada del pago, se debe proceder de la siguiente forma para cada uno de los tres escenarios posibles:

1. Cuando el crédito supere al débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), es decir, exista un excedente de los recursos recibidos sobre el valor de las facturas a cruzar y la entidad encargada del pago decide cruzar otras facturas con dicho excedente, el Hospital debe realizar el registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, en la cual se encuentren registradas las nuevas facturas a cruzar, seleccionadas por la entidad encargada del pago.

2. Cuando el crédito supere al débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), es decir, exista un excedente de los recursos recibidos sobre el valor de las facturas a cruzar y la entidad encargada del pago decide solicitar el reembolso de dicho excedente, el Hospital debe realizar un registro débito en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, reconociendo la obligación de devolver el excedente girado.

En este escenario, cuando el Hospital realice la devolución del excedente, debe realizar el registro débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con lo que se realiza la baja en cuentas de la cuenta por pagar originada por la obligación de devolver el excedente girado.

3. Cuando la suma de las facturas a cruzar sea superior al giro recibido, se abona la cuenta por cobrar hasta el importe recibido. En este caso, no habrá saldo en la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr), de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, pero permanecerán activas las cuentas por cobrar de las facturas que no fueron cubiertas totalmente por el giro en el saldo de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

En este escenario, cuando el Hospital logre el efectivo recaudo de los saldos de dichas facturas, debe realizar el registro débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta correspondiente, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, donde se encuentran los saldos de tales facturas.

Si el Hospital atiende el procedimiento contable de forma rigurosa y detallada, como se describió anteriormente, no existe la posibilidad de generar desorden en las cuentas del estado de situación financiera de la entidad, como lo señala en su consulta.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000022831 DEL 16-06-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reexpresión de estados financieros comparativos por la corrección de errores materiales de periodos anteriores.

Doctor  
 PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET  
 Director Técnico ante EMCALI EICE ESP  
 Contraloría General de Santiago de Cali  
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500026362, el día 04 de junio de 2020, mediante la cual consulta:

“La Contraloría General de Santiago de Cali, actualmente está revisando la información Financiera presentada por EMCALI EICE ESP a diciembre 31 de 2019, observándose que la entidad referencia en sus revelaciones lo siguiente:

“En atención a los lineamientos impartidos por la C.G.N. en el Numeral 1.2. de la Norma Técnica Presentación y Revelación de Estados Financieros, al cierre de la vigencia fiscal 2019, EMCALI prepara y presenta el juego completo de estados financieros con corte al 31 de Diciembre de 2019 así:

Estado de Situación Financiera, b) Estado del Resultado Integral y Otro Resultado Integral, c) Estado de Cambios en el Patrimonio, d) Estado de Flujos de Efectivo, e) las Notas a los Estados, y f) un Estado de Situación Financiera al inicio del primer periodo comparativo, en consecuencia y por la materialidad del error, en el año 2019, se presentó la información comparativa con el año 2018 reexpresado”. (Subrayado fuera de texto).

Con lo anterior se evidencia que la entidad presenta reexpresión de sus estados financieros consolidados del año 2018 por materialidad del error en la actualización del Método de Participación Patrimonial de las Inversiones en Termoemcali, la cual se encontraban ajustada solo con los datos de los Estados Financieros de junio de 2018.

EMCALI EICE ESP, presta servicios públicos domiciliarios y presenta estados Financieros por unidad de Negocios, los cuales le fueron solicitados por este Órgano de Control a lo cual la

entidad expone que de conformidad con lo expuesto en el “CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES: Específicamente la Norma Técnica de Políticas Contables, Cambios en Estimados y Corrección de Errores.” Se Precisa que cuando se corrigen errores de períodos anteriores retroactivamente, esa gestión NO SIGNIFICA la re-emisión de los Estados Financieros del período anterior, la norma expresamente está solicitando es para EFECTOS DE PRESENTACIÓN COMPARATIVA, la RE-EXPRESIÓN de los valores según el elemento de los Estados Financieros sujetos a corrección del error material detectado, esto para facilitar el cambio de cifras y la interpretación de los Resultados Anteriores según la corrección.”

Manifiestan igualmente, que la “Contaduría General de la Nación no ha exigido una nueva emisión de los Estados Financieros RE-EXPRESADOS, lo que ha impartido tanto en las Normas Técnicas como en la Doctrina es la PRESENTACIÓN de Cifras RE-EXPRESADAS COMPARATIVA con los Estados Financieros de la Vigencia que se estén presentando, en consecuencia se entiende que los Estados Financieros del período Anterior Re-Expresados se encuentran incluidos en el COMPARATIVO del año Vigente que se esté presentando.”

Con lo anterior este ente de Control solicita se informe el procedimiento para dar aplicabilidad a lo determinado en: Corrección de Errores de Periodos Anteriores : Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

Es necesario efectuar reexpresión de los Estados financieros de EMCALI EICE ESP a diciembre 31 de 2018 de sus unidades de negocios? (Sic) Cuando la entidad presenta sus estados Financieros consolidados reexpresados?. (Sic) El error afectó la utilidad consolidada de EMCALI EICE ESP.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, indica:

### “4.1.1 Relevancia

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

3360

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material y si tiene valor predictivo o valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

#### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser complete, neutral y estar libre de error. (...)

#### 4.2.1 Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa. (...)

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes. (...) (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

### “1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos

que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. (...)

## 1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado del resultado integral del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior. (...)

## 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las siguientes cuentas:

“3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

5-El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

3-El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y a lo señalado en la norma de Políticas Contables, Cambio en Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco Normativo, las omisiones o inexactitudes que presente la empresa en relación con la interpretación de sus políticas contables o del inadecuado reconocimiento de los hechos económicos, corresponden a errores que se deben corregir en el periodo contable en el que se descubren, para lo cual, deberá ajustar la omisión, sea material o no, mediante un mayor o menor valor de la cuenta contable del activo, pasivo o patrimonio afectada contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen.

Ahora bien, para efectos de la presentación de los estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, en el caso de los errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para el caso consultado, como la empresa efectuó los ajustes en el periodo contable 2019, debió reexpresar los estados financieros comparativos a 31 de diciembre de 2018, de tal manera que los estados financieros de 2019 se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca, además de elaborar las revelaciones mínimas obligatorias transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Por lo anterior, la empresa aplicará la reexpresión en los estados financieros comparados de un período contable, que será aquel en que descubra y corrija errores de períodos contables anteriores. En ninguna ocasión, se procederá a la reemisión de los estados financieros que hayan presentado un error en periodos contables anteriores, tomando en cuenta que dicha información se encuentra aprobada y publicada.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000030121 DEL 07-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los intereses remuneratorios y moratorios causados con ocasión del laudo arbitral proferido en contra de Metrolínea S.A.

Doctora  
MARIA MARGARITA PERALTA BAUTISTA  
Gerente  
Estaciones Metrolínea Ltda  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025402, el día 28 de mayo de 2020, mediante la cual manifiesta y consulta:

“(…) 2) Metrolínea S.A. fue condenada por laudo arbitral proferido el 18 de febrero de 2016, ejecutoriado el 9 de marzo de 2016, a pagar a Estaciones Metrolínea Ltda. la suma de CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (\$145.256.692.383), correspondiente al valor de liquidación del contrato de concesión celebrado entre ambas entidades.

3) Metrolínea S.A., único demandado en el proceso arbitral, es también el único destinatario de la condena impuesta.

4) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A., cuyo accionista mayoritario es el Municipio de Bucaramanga, celebraron con la Nación un convenio de cofinanciación en cuya virtud las entidades territoriales se comprometieron a asumir “[c]ualquier Costo Adicional en el Proyecto”.

5) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A. se han negado a cumplir con la obligación que contrajeron en virtud del mencionado acuerdo, la cual tiene el carácter de una obligación personal, es decir, no tiene el mérito de sustituir las obligaciones que a cargo

de Metrolínea S.A. surgieron de la condena jurisdiccional que le fue impuesta y a la que se ha hecho mención.

6) Desde que el laudo arbitral adquirió firmeza se causaron intereses de plazo sobre el 100% de la deuda hasta la fecha en que se debía el para el pago de un primer 50%, lo que debía ocurrir un año después, y un segundo 50% a los 18 meses.

7) Las fechas de pago de la primera y segunda mitad del valor de condena transcurrieron sin que se hubiera hecho más que un pago menor por valor de \$2.235.293.880, por lo que se debe por valor de liquidación (capital) la suma de \$143.021.398.503.

8) Por intereses de plazo causados y no pagados, según lo decidido en el laudo arbitral, Metrolínea S.A. adeuda \$25.117.881.778,50 hasta la fecha en que se hizo exigible el primer 50% del valor de liquidación del contrato de concesión.

9) En proceso ejecutivo instaurado por Estaciones Metrolínea S.A. contra Metrolínea S.A. se libró mandamiento de pago, por: (i) el valor de \$70.393.052.311,50, que corresponde al primer 50% del valor de liquidación adeudado, menos el abono realizado, (ii) el valor de \$25.117.881.778,50, correspondiente a los intereses de plazo causados y no pagados hasta la fecha de exigibilidad del primer 50% del valor de liquidación, y (iii) el valor de los intereses de mora que se empezaron a causar por cada día de demora, desde cuando se hizo exigible la suma inicialmente mencionada.

10) Al hacerse exigible el segundo 50% del valor de liquidación, respecto del cual no ha habido abono alguno, se adeudan, además de los valores indicados en el numeral precedente: (i) por el segundo 50% del valor de liquidación del contrato de concesión \$72.628.346.191,50, (ii) por intereses de plazo causados respecto de ese segundo 50% desde la fecha en que se debió pagar el primer 50% y hasta la fecha prevista para el pago del segundo 50%, la suma de \$7.193.571.906, (iii) intereses de mora desde el día siguiente a aquel en que se hizo exigible el segundo 50% del valor de liquidación.

11) La suma que a la fecha adeuda Metrolínea S.A. por valor de liquidación del contrato de concesión, más intereses remuneratorios, más intereses moratorios es superior a \$245.000.000.000

12) Metrolínea S.A. registró en su contabilidad el valor del capital adeudado por el laudo arbitral, pero no lo hizo sobre los intereses remuneratorios causados y no pagados, ni sobre los intereses moratorios.

13) Metrolínea S.A., en reciente comunicación, de fecha 28 de abril de 2020, emitida con ocasión del traslado que el Ministerio de Transporte le hizo de carta que le habían enviado Estaciones Metrolínea Ltda. y Fiduciaria Colmena, actuando esta última como vocera y administradora del patrimonio autónomo Estaciones Metrolínea, en la que se denunció las irregularidades contables que se presentan en el registro de las obligaciones a cargo de Metrolínea S.A., dicha ampara la conducta irregular que viene implementando en un pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, o al menos lo invoca como sustento de su posición.

14) En relación con la negativa de Metrolínea S.A. a registrar en la contabilidad los intereses que se causan por las obligaciones a su cargo, la posición que se tiene por dicha entidad es que el aludido registro de intereses y la obligación de pagarlos dependen exclusivamente de la voluntad del deudor y de que su contraparte acreedor consienta en “negociarlos”, pues solo se registran si en virtud de esa negociación se ha acordado pagar los intereses que se causan, aduciendo que en tal caso hay “una probabilidad cierta producto de la negociación”, según se infiere de lo que se afirma en el siguiente párrafo contenido en la carta del 28 de abril de 2020:

“De conformidad con el Manual de procedimientos adoptado mediante Resolución 253 del 28 de diciembre de 2018, se determina que para el pago de los intereses deberá existir una probabilidad cierta producto de la negociación, esto con el fin de no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial a Metrolínea SA, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la ley 610 de 2000 y conforme a los hallazgos generados por las entidades de control”.

15) Aunque Metrolínea S.A. no señala explícitamente que no registra los intereses a su cargo, a partir de lo que según afirma ella misma decidió al expedir la Resolución 253 de 2018, no de otra manera se puede entender lo que sostiene en la carta de 28 de abril, en la que se declara su gerente sorprendida porque se diga que hay subvaloración de pasivos, cuando al tiempo afirma que ha proferido una resolución que establece que solo debe pagar lo que haya negociado con su acreedor respectivo, de manera que exista “una probabilidad cierta producto de la negociación” para “no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial”, a la vez que manifiesta que en el rubro contable de Sentencias Procesos y Judiciales solo tiene registrada la suma de \$149.252.818.519, “valor dentro del cual se encuentra la suma del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda.”, a sabiendas de que por el solo valor de liquidación del contrato de concesión adeuda la entidad mencionada la suma de \$143.021.398.503, más intereses que suman varios miles de millones más.

16) Para el no registro contable de los intereses de plazo causados y no pagados, la entidad no ofrece explicación alguna, diferente a lo que afirma en el sentido de que ella misma

profirió un acto administrativo en el que se señala que se pagan intereses solo en cuanto se “negocien”, porque de no hacerlo hay “daño fiscal por detrimento patrimonial”.

17) De acuerdo con lo expuesto, los intereses moratorios causados y no pagados no se registran en la contabilidad de Metrolínea S.A. y, además, asume la alta Gerencia de la entidad deudora que el daño patrimonial que se le está causando a Metrolínea S.A. con la conducta desplegada no existe en tanto no se haga el registro contable de los intereses moratorios. Es decir, que Metrolínea S.A. asume que los intereses de mora no se causan mientras no se registren, o, dicho de otro modo, su existencia depende de que el deudor, a su conveniencia, decida registrarlos.

18) Según parece, a la Contaduría General de la Nación se le hizo por Metrolínea S.A. un planteamiento edificado bajo la premisa de que, al abrigo de lo descrito en un documento CONPES, las entidades territoriales socias de esa entidad deben asumir el pago de las obligaciones que los entes gestores de los sistemas públicos de transporte masivo, como es el caso de Metrolínea S.A., no puedan atender por sí mismas, donde el dilema residiría en dónde se debía hacer el registro, si en la contabilidad de las entidades públicas socias, o en la contabilidad de Metrolínea S.A., bajo el entendido de que lo que el documento CONPES planteaba se debía cumplir.

19) Las entidades socias de Metrolínea S.A. se negaron a reconocer la obligación de sufragar los recursos para el pago de las deudas de Metrolínea S.A., por lo cual en sus estados financieros no figuran tales obligaciones.

20) Según se infiere de la carta de Metrolínea S.A., del 28 de abril de 2020, para justificar el incumplimiento de las normas legales que gobiernan la manera como las entidades estatales deben llevar su contabilidad, se escuda, al menos en parte, en lo que, según afirma, le dijo la Contaduría General de la Nación.

21) En ese sentido, es pertinente transcribir lo que se dice por Metrolínea S.A. en algunos de los apartes de su carta, para justificar la forma como se ha venido procediendo en cuanto al no registro de los intereses debidos en sus estados financieros y, en este caso, aludiendo a lo que llama vigencias 2018-2019:

“1. Debido a las controversias surgidas en el registro del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda., principalmente en el registro de los intereses, Metrolínea S.A. eleva consulta a la Contaduría General de la Nación mediante radicado 1824 de octubre 3 de 2017, atendiendo que los litigios y demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado (sic) en contra de Metrolínea S.A. debe estar a cargo de los municipios conforme a lo aprobado en el documento CONPES 3298 del 26 de julio de 2005, donde indica que... ‘Además de los aportes presentados en el cuadro 4, los costos de operación del ente gestor,

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

3368

los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los municipios del Área Metropolitana.’

“2. Mediante oficio No. 20182300020741 de fecha 2 de abril de 2018 la Contaduría General de la Nación otorga respuesta a la entidad en los siguientes términos:

‘Establece que es indispensable que conjuntamente la empresa y la entidad territorial definan la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso las condiciones y alcance de las obligaciones frente al contrato de concesión, la responsabilidad de ambas partes con el tercero, entre otros, de tal manera que se puede determinar cuál de las siguientes situaciones se configura:

- Que los flujos erogaran directamente del ente territorial, sin afectar a la empresa, en cuyo caso esta última no reconocerá cuenta por pagar alguna.
- Que los flujos afectaran la empresa, pero el ente territorial reembolsará a esta, caso en el cual la empresa deberá reconocer una cuenta por pagar frente al demandante y una cuenta por cobrar a la entidad territorial.
- Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.’

“3. En atención al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, los representantes del Municipio de Bucaramanga, Floridablanca, Piedecuesta y Girón en Asamblea General de Accionistas desarrollada el 4 de septiembre de 2018, aprueban aplicar la opción 3 propuesta por la Contaduría General de la Nación, que corresponde a: “Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.”, donde Metrolínea debe asumir el pago de las condenas con los recursos propios y los recursos que tiene disponible en el porcentaje del 1.87% fondo para contingencias judiciales, para lo cual se presentó una propuesta de negociación interna de pasivo, sobre la que se ordenó estructurar un procedimiento de negociación”.

22) En el mismo oficio se dice que en la vigencia 2019 “se remitió solicitud de aportes para pago de condenas judiciales a los municipios del área metropolitana, con Radicado no. 1949, 1950, 1951 y 1952”.

Tomando en cuenta los hechos descritos, solicitamos a la Contaduría General de la Nación lo siguiente:

(...)

1. ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?
2. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?
3. ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?
4. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?
5. ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?
6. ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?
7. ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros

fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

8. ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriadas y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

De otra parte, en ejercicio del derecho de petición para obtener documentos, de manera respetuosa solicito se me remita copia de los conceptos o pronunciamientos que la Contaduría General de la Nación haya emitido para atender solicitudes de Metrolínea S.A. y las solicitudes que hayan originado tales pronunciamientos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto. Ni una representación fiel de un hecho relevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 310 de 2017, establece:

“2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan (...)

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta



2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.”

El numeral 3 del Capítulo II PASIVOS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## 6 “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

7 Por su parte, el numeral 5.3. Corrección de errores, del numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

### “5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la empresa, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2-El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2-El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.”

#### CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, me permito realizar las siguientes precisiones, con ocasión a algunas aseveraciones presentes en el contexto de su consulta.

Sea lo primero manifestar que, el reconocimiento contable de los hechos económicos, que

pueden ser jurídicos, o la falta de dicho reconocimiento, no modifica las situaciones económicas o jurídicas, pues en la contabilidad se reconocen los efectos de dichos hechos y con su reconocimiento no se generan hechos económicos o jurídicos nuevos, v. gr. el hecho de que en la contabilidad se dejen de reconocer pasivos, como los intereses, no implica bajo ninguna circunstancia, que dichos intereses se extingan jurídicamente.

Ahora bien, también es menester aclarar que cuando en los conceptos contables emitidos por la CGN se establecen diversos escenarios, se hace con el fin de que la entidad evalúe cuál escenario le aplica de acuerdo a sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares, y no se establecen con el fin de que la entidad escoja el que mejor se adecue a sus intereses, pues ello transgrediría la característica fundamental de representación fiel, que establece que la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable y que no debe presentar errores ni omisiones.

Hechas estas precisiones, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

**1.** ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la liquidación del laudo arbitral definitivo, la empresa demandada debe registrar la respectiva condena como una cuenta por pagar.

En este sentido, en caso de que se condene a una empresa, mediante un laudo arbitral o una sentencia judicial, al pago de intereses remuneratorios y adicionalmente, derivado de su incumplimiento deba pagar intereses moratorios, esta está compelida a realizar el respectivo reconocimiento de dichos pasivos en su contabilidad.

El registro contable tanto del capital como de los intereses del laudo arbitral, debe efectuarse en las subcuentas 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, y 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, respectivamente, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, que corresponde al Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

**2.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por

el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?

Tratándose específicamente de la materia objeto de consulta, esto es, del pago del capital e intereses a los que sea condenada una empresa mediante un laudo arbitral, es esta quien como demandada, una vez se encuentre en firme la condena proferida en su contra, debe registrar la respectiva cuenta por pagar por concepto de laudos arbitrales.

Ahora bien, en caso de que otra entidad u otras entidades estatales tengan la obligación presente de asumir el pago de la condena, o la asuman en virtud de un contrato u otro instrumento jurídico, la empresa condenada mediante el laudo arbitral deberá registrar un derecho y la entidad o las entidades estatales financiadoras deberán hacer lo propio, y registrar la respectiva cuenta por pagar. Así pues, la empresa reconocería un pasivo derivado de la condena proferida en su contra mediante el laudo arbitral, y un activo por su acreencia en el momento en el que las otras entidades estatales tengan una obligación presente de asumir el pago de la condena.

**3.** ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?

Indistintamente de que las entidades territoriales asuman o no el pago de la condena proferida en contra de la empresa, esta última es quien deberá realizar el reconocimiento de la obligación por el laudo arbitral.

**4.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?

**5.** ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?

Respecto a las preguntas 4 y 5, indistintamente de que las empresas que son condenadas mediante sentencias judiciales o laudos arbitrales cuenten con recursos económicos para sufragar dichas condenas, en consonancia con el principio de representación fiel, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, y en lo consagrado en la norma de cuentas por pagar, dichas empresas deben realizar el reconocimiento de las sentencias judiciales o laudos arbitrales proferidos en su contra.

**6.** ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?

Las empresas sometidas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 expedida por la CGN, deben realizar el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, con sujeción a lo señalado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y en la demás normativa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**7.** ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

En dicho caso debe acudir a lo señalado en el numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo IV. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**8.** ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

Como se manifestó anteriormente, de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada,

atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable, y tampoco debe presentar errores ni omisiones.

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriados y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

Como se mencionó anteriormente, el reconocimiento contable de las condenas proferidas por medio de sentencias judiciales o laudos arbitrales debe realizarse con sujeción a lo establecido en el numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias.

Así pues, en caso de proferirse una condena en contra de alguna entidad, esta debe reconocerla en su contabilidad.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto contable con radicado CGN N° 20182300020741 del 02 de abril de 2018, mediante el cual se establecieron diversos escenarios con el fin de que la entidad evaluara cuál escenario le aplicaba de acuerdo con sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares.

Lo anterior, en atención a que la CGN, de conformidad con sus competencias, dicta los lineamientos generales para aplicar la regulación contable, pero las evaluaciones pertinentes corresponden a cada empresa, para que el reconocimiento se ajuste a su realidad económica. Aunado a esto, la CGN no es competente para pronunciarse respecto de si derivado de los convenios celebrados por la empresa con otras entidades públicas, estas debían reembolsarle los recursos para el pago de dichos laudos arbitrales, pues ello atiende a un asunto de naturaleza jurídica. Por lo cual, estableció los escenarios respectivos para el reconocimiento contable del hecho económico, dependiendo de si las otras entidades debían reembolsarle o no a la empresa el valor de la condena proferida en su contra.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000030121 DEL 07-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los intereses remuneratorios y moratorios causados con ocasión del laudo arbitral proferido en contra de Metrolínea S.A.

Doctora  
MARIA MARGARITA PERALTA BAUTISTA  
Gerente  
Estaciones Metrolínea Ltda  
Floridablanca, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500025402, el día 28 de mayo de 2020, mediante la cual manifiesta y consulta:

“(…) 2) Metrolínea S.A. fue condenada por laudo arbitral proferido el 18 de febrero de 2016, ejecutoriado el 9 de marzo de 2016, a pagar a Estaciones Metrolínea Ltda. la suma de CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (\$145.256.692.383), correspondiente al valor de liquidación del contrato de concesión celebrado entre ambas entidades.

3) Metrolínea S.A., único demandado en el proceso arbitral, es también el único destinatario de la condena impuesta.

4) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A., cuyo accionista mayoritario es el Municipio de Bucaramanga, celebraron con la Nación un convenio de cofinanciación en cuya virtud las entidades territoriales se comprometieron a asumir “[c]ualquier Costo Adicional en el Proyecto”.

5) Las entidades territoriales socias de Metrolínea S.A. se han negado a cumplir con la obligación que contrajeron en virtud del mencionado acuerdo, la cual tiene el carácter de una obligación personal, es decir, no tiene el mérito de sustituir las obligaciones que a cargo

de Metrolínea S.A. surgieron de la condena jurisdiccional que le fue impuesta y a la que se ha hecho mención.

6) Desde que el laudo arbitral adquirió firmeza se causaron intereses de plazo sobre el 100% de la deuda hasta la fecha en que se debía el para el pago de un primer 50%, lo que debía ocurrir un año después, y un segundo 50% a los 18 meses.

7) Las fechas de pago de la primera y segunda mitad del valor de condena transcurrieron sin que se hubiera hecho más que un pago menor por valor de \$2.235.293.880, por lo que se debe por valor de liquidación (capital) la suma de \$143.021.398.503.

8) Por intereses de plazo causados y no pagados, según lo decidido en el laudo arbitral, Metrolínea S.A. adeuda \$25.117.881.778,50 hasta la fecha en que se hizo exigible el primer 50% del valor de liquidación del contrato de concesión.

9) En proceso ejecutivo instaurado por Estaciones Metrolínea S.A. contra Metrolínea S.A. se libró mandamiento de pago, por: (i) el valor de \$70.393.052.311,50, que corresponde al primer 50% del valor de liquidación adeudado, menos el abono realizado, (ii) el valor de \$25.117.881.778,50, correspondiente a los intereses de plazo causados y no pagados hasta la fecha de exigibilidad del primer 50% del valor de liquidación, y (iii) el valor de los intereses de mora que se empezaron a causar por cada día de demora, desde cuando se hizo exigible la suma inicialmente mencionada.

10) Al hacerse exigible el segundo 50% del valor de liquidación, respecto del cual no ha habido abono alguno, se adeudan, además de los valores indicados en el numeral precedente: (i) por el segundo 50% del valor de liquidación del contrato de concesión \$72.628.346.191,50, (ii) por intereses de plazo causados respecto de ese segundo 50% desde la fecha en que se debió pagar el primer 50% y hasta la fecha prevista para el pago del segundo 50%, la suma de \$7.193.571.906, (iii) intereses de mora desde el día siguiente a aquel en que se hizo exigible el segundo 50% del valor de liquidación.

11) La suma que a la fecha adeuda Metrolínea S.A. por valor de liquidación del contrato de concesión, más intereses remuneratorios, más intereses moratorios es superior a \$245.000.000.000

12) Metrolínea S.A. registró en su contabilidad el valor del capital adeudado por el laudo arbitral, pero no lo hizo sobre los intereses remuneratorios causados y no pagados, ni sobre los intereses moratorios.



13) Metrolínea S.A., en reciente comunicación, de fecha 28 de abril de 2020, emitida con ocasión del traslado que el Ministerio de Transporte le hizo de carta que le habían enviado Estaciones Metrolínea Ltda. y Fiduciaria Colmena, actuando esta última como vocera y administradora del patrimonio autónomo Estaciones Metrolínea, en la que se denunció las irregularidades contables que se presentan en el registro de las obligaciones a cargo de Metrolínea S.A., dicha ampara la conducta irregular que viene implementando en un pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación, o al menos lo invoca como sustento de su posición.

14) En relación con la negativa de Metrolínea S.A. a registrar en la contabilidad los intereses que se causan por las obligaciones a su cargo, la posición que se tiene por dicha entidad es que el aludido registro de intereses y la obligación de pagarlos dependen exclusivamente de la voluntad del deudor y de que su contraparte acreedor consienta en “negociarlos”, pues solo se registran si en virtud de esa negociación se ha acordado pagar los intereses que se causan, aduciendo que en tal caso hay “una probabilidad cierta producto de la negociación”, según se infiere de lo que se afirma en el siguiente párrafo contenido en la carta del 28 de abril de 2020:

“De conformidad con el Manual de procedimientos adoptado mediante Resolución 253 del 28 de diciembre de 2018, se determina que para el pago de los intereses deberá existir una probabilidad cierta producto de la negociación, esto con el fin de no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial a Metrolínea SA, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la ley 610 de 2000 y conforme a los hallazgos generados por las entidades de control”.

15) Aunque Metrolínea S.A. no señala explícitamente que no registra los intereses a su cargo, a partir de lo que según afirma ella misma decidió al expedir la Resolución 253 de 2018, no de otra manera se puede entender lo que sostiene en la carta de 28 de abril, en la que se declara su gerente sorprendida porque se diga que hay subvaloración de pasivos, cuando al tiempo afirma que ha proferido una resolución que establece que solo debe pagar lo que haya negociado con su acreedor respectivo, de manera que exista “una probabilidad cierta producto de la negociación” para “no llegar a ocasionar un daño fiscal por detrimento patrimonial”, a la vez que manifiesta que en el rubro contable de Sentencias Procesos y Judiciales solo tiene registrada la suma de \$149.252.818.519, “valor dentro del cual se encuentra la suma del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda.”, a sabiendas de que por el solo valor de liquidación del contrato de concesión adeuda la entidad mencionada la suma de \$143.021.398.503, más intereses que suman varios miles de millones más.

16) Para el no registro contable de los intereses de plazo causados y no pagados, la entidad no ofrece explicación alguna, diferente a lo que afirma en el sentido de que ella misma

profirió un acto administrativo en el que se señala que se pagan intereses solo en cuanto se “negocien”, porque de no hacerlo hay “daño fiscal por detrimento patrimonial”.

17) De acuerdo con lo expuesto, los intereses moratorios causados y no pagados no se registran en la contabilidad de Metrolínea S.A. y, además, asume la alta Gerencia de la entidad deudora que el daño patrimonial que se le está causando a Metrolínea S.A. con la conducta desplegada no existe en tanto no se haga el registro contable de los intereses moratorios. Es decir, que Metrolínea S.A. asume que los intereses de mora no se causan mientras no se registren, o, dicho de otro modo, su existencia depende de que el deudor, a su conveniencia, decida registrarlos.

18) Según parece, a la Contaduría General de la Nación se le hizo por Metrolínea S.A. un planteamiento edificado bajo la premisa de que, al abrigo de lo descrito en un documento CONPES, las entidades territoriales socias de esa entidad deben asumir el pago de las obligaciones que los entes gestores de los sistemas públicos de transporte masivo, como es el caso de Metrolínea S.A., no puedan atender por sí mismas, donde el dilema residiría en dónde se debía hacer el registro, si en la contabilidad de las entidades públicas socias, o en la contabilidad de Metrolínea S.A., bajo el entendido de que lo que el documento CONPES planteaba se debía cumplir.

19) Las entidades socias de Metrolínea S.A. se negaron a reconocer la obligación de sufragar los recursos para el pago de las deudas de Metrolínea S.A., por lo cual en sus estados financieros no figuran tales obligaciones.

20) Según se infiere de la carta de Metrolínea S.A., del 28 de abril de 2020, para justificar el incumplimiento de las normas legales que gobiernan la manera como las entidades estatales deben llevar su contabilidad, se escuda, al menos en parte, en lo que, según afirma, le dijo la Contaduría General de la Nación.

21) En ese sentido, es pertinente transcribir lo que se dice por Metrolínea S.A. en algunos de los apartes de su carta, para justificar la forma como se ha venido procediendo en cuanto al no registro de los intereses debidos en sus estados financieros y, en este caso, aludiendo a lo que llama vigencias 2018-2019:

“1. Debido a las controversias surgidas en el registro del Laudo Arbitral de Estaciones Metrolínea Ltda., principalmente en el registro de los intereses, Metrolínea S.A. eleva consulta a la Contaduría General de la Nación mediante radicado 1824 de octubre 3 de 2017, atendiendo que los litigios y demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado (sic) en contra de Metrolínea S.A. debe estar a cargo de los municipios conforme a lo aprobado en el documento CONPES 3298 del 26 de julio de 2005, donde indica que... ‘Además de los aportes presentados en el cuadro 4, los costos de operación del ente gestor,

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

3382

los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los municipios del Área Metropolitana.’

“2. Mediante oficio No. 20182300020741 de fecha 2 de abril de 2018 la Contaduría General de la Nación otorga respuesta a la entidad en los siguientes términos:

‘Establece que es indispensable que conjuntamente la empresa y la entidad territorial definan la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso las condiciones y alcance de las obligaciones frente al contrato de concesión, la responsabilidad de ambas partes con el tercero, entre otros, de tal manera que se puede determinar cuál de las siguientes situaciones se configura:

- Que los flujos erogaran directamente del ente territorial, sin afectar a la empresa, en cuyo caso esta última no reconocerá cuenta por pagar alguna.
- Que los flujos afectaran la empresa, pero el ente territorial reembolsará a esta, caso en el cual la empresa deberá reconocer una cuenta por pagar frente al demandante y una cuenta por cobrar a la entidad territorial.
- Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.’

“3. En atención al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, los representantes del Municipio de Bucaramanga, Floridablanca, Piedecuesta y Girón en Asamblea General de Accionistas desarrollada el 4 de septiembre de 2018, aprueban aplicar la opción 3 propuesta por la Contaduría General de la Nación, que corresponde a: “Que los flujos estén a cargo de la empresa, sin que exista derecho a reembolso con cargo al ente territorial, situación que conlleva únicamente al reconocimiento de la cuenta por pagar en la contabilidad de la empresa.”, donde Metrolínea debe asumir el pago de las condenas con los recursos propios y los recursos que tiene disponible en el porcentaje del 1.87% fondo para contingencias judiciales, para lo cual se presentó una propuesta de negociación interna de pasivo, sobre la que se ordenó estructurar un procedimiento de negociación”.

22) En el mismo oficio se dice que en la vigencia 2019 “se remitió solicitud de aportes para pago de condenas judiciales a los municipios del área metropolitana, con Radicado no. 1949, 1950, 1951 y 1952”.

Tomando en cuenta los hechos descritos, solicitamos a la Contaduría General de la Nación lo siguiente:

(...)

1. ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?
2. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?
3. ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?
4. ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?
5. ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?
6. ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?
7. ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros

fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

8. ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriadas y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

De otra parte, en ejercicio del derecho de petición para obtener documentos, de manera respetuosa solicito se me remita copia de los conceptos o pronunciamientos que la Contaduría General de la Nación haya emitido para atender solicitudes de Metrolínea S.A. y las solicitudes que hayan originado tales pronunciamientos.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2. Representación fiel, del numeral 4.1. Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

### “4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto. Ni una representación fiel de un hecho relevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 310 de 2017, establece:

“2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan (...)

Los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial, cuando se trate de intereses, se registrarán con un débito en la subcuenta 580447-Intereses sobre créditos judiciales de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta

2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registrarán en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Lo anterior, siempre que los gastos asociados a la liquidación final del crédito judicial no se hayan tenido en cuenta en la estimación de la provisión.”

El numeral 3 del Capítulo II PASIVOS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

## 8 “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

9 Por su parte, el numeral 5.3. Corrección de errores, del numeral 5. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 426 de 2019, establece:

### “5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la empresa, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1-El valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario.
- 2-El menor valor originado en los ajustes producto de las revisiones de las providencias que hayan sido objeto de pago.

##### SE ACREDITA CON:

- 1-El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones debidamente ejecutoriadas.
- 2-El mayor valor originado en los ajustes producto de las revisiones a las providencias que hayan sido objeto de pago.”

#### CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, me permito realizar las siguientes precisiones, con ocasión a algunas aseveraciones presentes en el contexto de su consulta.

Sea lo primero manifestar que, el reconocimiento contable de los hechos económicos, que



pueden ser jurídicos, o la falta de dicho reconocimiento, no modifica las situaciones económicas o jurídicas, pues en la contabilidad se reconocen los efectos de dichos hechos y con su reconocimiento no se generan hechos económicos o jurídicos nuevos, v. gr. el hecho de que en la contabilidad se dejen de reconocer pasivos, como los intereses, no implica bajo ninguna circunstancia, que dichos intereses se extingan jurídicamente.

Ahora bien, también es menester aclarar que cuando en los conceptos contables emitidos por la CGN se establecen diversos escenarios, se hace con el fin de que la entidad evalúe cuál escenario le aplica de acuerdo a sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares, y no se establecen con el fin de que la entidad escoja el que mejor se adecue a sus intereses, pues ello transgrediría la característica fundamental de representación fiel, que establece que la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable y que no debe presentar errores ni omisiones.

Hechas estas precisiones, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

**1.** ¿Puede una entidad estatal del orden territorial, como lo es Metrolínea S.A., dejar de registrar en su contabilidad los intereses que de acuerdo con decisiones arbitrales o judiciales en firme debe reconocer y pagar, o está compelida u obligada a hacer el registro contable de esas obligaciones, tanto por principal como por intereses, sean de plazo o moratorios?

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la liquidación del laudo arbitral definitivo, la empresa demandada debe registrar la respectiva condena como una cuenta por pagar.

En este sentido, en caso de que se condene a una empresa, mediante un laudo arbitral o una sentencia judicial, al pago de intereses remuneratorios y adicionalmente, derivado de su incumplimiento deba pagar intereses moratorios, esta está compelida a realizar el respectivo reconocimiento de dichos pasivos en su contabilidad.

El registro contable tanto del capital como de los intereses del laudo arbitral, debe efectuarse en las subcuentas 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, y 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, respectivamente, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, que corresponde al Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

**2.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el deudor haya celebrado un convenio con otras entidades públicas, según el cual éstas deban asumir, bajo ciertas circunstancias, las obligaciones de aquel, originadas en la ejecución de un proyecto, o por

el hecho de que un documento CONPES haya incluido una consideración respecto de que esas obligaciones sean asumidas por las entidades territoriales que son socias del ente gestor de un sistema masivo de transporte público?

Tratándose específicamente de la materia objeto de consulta, esto es, del pago del capital e intereses a los que sea condenada una empresa mediante un laudo arbitral, es esta quien como demandada, una vez se encuentre en firme la condena proferida en su contra, debe registrar la respectiva cuenta por pagar por concepto de laudos arbitrales.

Ahora bien, en caso de que otra entidad u otras entidades estatales tengan la obligación presente de asumir el pago de la condena, o la asuman en virtud de un contrato u otro instrumento jurídico, la empresa condenada mediante el laudo arbitral deberá registrar un derecho y la entidad o las entidades estatales financiadoras deberán hacer lo propio, y registrar la respectiva cuenta por pagar. Así pues, la empresa reconocería un pasivo derivado de la condena proferida en su contra mediante el laudo arbitral, y un activo por su acreencia en el momento en el que las otras entidades estatales tengan una obligación presente de asumir el pago de la condena.

**3.** ¿La respuesta a la pregunta anterior y a la pregunta 1 cambian por el hecho de que las entidades territoriales socias de un ente gestor de un sistema público de transporte, como lo es Metrolínea S.A., hayan decidido que no asumen las obligaciones a cargo del ente gestor, a pesar de lo que se haya estipulado en el acuerdo entre ellas o los lineamientos de un documento CONPES?

Indistintamente de que las entidades territoriales asuman o no el pago de la condena proferida en contra de la empresa, esta última es quien deberá realizar el reconocimiento de la obligación por el laudo arbitral.

**4.** ¿La respuesta a la pregunta 1 cambia por el hecho de que el ente público deudor de las obligaciones de pagar intereses en virtud de lo decidido en laudo arbitral o en sentencia debidamente ejecutoriados, y a lo ordenado en la ley, no tenga los recursos para el pago de las obligaciones a su cargo, o por el hecho de que el registro contable de los intereses causados revele o ponga en evidencia la causación de un daño patrimonial de carácter fiscal?

**5.** ¿La existencia de la obligación de reconocer en la contabilidad intereses que nace de una sentencia judicial o de un laudo arbitral en firme depende de que se haga el registro en la contabilidad de la entidad pública deudora, a su arbitrio o según su conveniencia, o según disponibilidad de recursos para su pago?

Respecto a las preguntas 4 y 5, indistintamente de que las empresas que son condenadas mediante sentencias judiciales o laudos arbitrales cuenten con recursos económicos para sufragar dichas condenas, en consonancia con el principio de representación fiel, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, y en lo consagrado en la norma de cuentas por pagar, dichas empresas deben realizar el reconocimiento de las sentencias judiciales o laudos arbitrales proferidos en su contra.

**6.** ¿Cuáles son las normas legales, reglas, instrucciones, circulares o demás directrices que una entidad pública como Metrolínea S.A. debe observar obligatoriamente en cuanto al registro contable de condenas derivadas de laudo arbitral o sentencia judicial, respecto del registro contable del monto de esas condenas, tanto por principal o capital, como por intereses?

Las empresas sometidas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 expedida por la CGN, deben realizar el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, con sujeción a lo señalado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y en la demás normativa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**7.** ¿Qué actuación debe cumplir una entidad pública como Metrolínea S.A. cuando se establezca que en un determinado ejercicio social ya cerrado y cuyos estados financieros fueron aprobados por la asamblea general de accionistas se han dejado de registrar valores de condena, o intereses que se causan respecto de esos valores de condena?

En dicho caso debe acudir a lo señalado en el numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Capítulo IV. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

**8.** ¿La respuesta a la pregunta anterior cambia por el hecho de que la entidad deudora quede en causal de disolución por pérdidas al efectuar cualquier acción obligatoria en relación con sus estados financieros de ejercicios anteriores, respecto de condenas impuestas por laudo arbitral o sentencia judicial, debido a no haber registrado el valor del principal o capital, o intereses de esas condenas?

Como se manifestó anteriormente, de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, la información financiera no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada ni manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable, y tampoco debe presentar errores ni omisiones.

9. ¿La Contaduría General de la Nación le ha expresado a Metrolínea S.A. que puede dejar de registrar en su contabilidad las obligaciones a su cargo, por condenas en su contra proferidas en laudo arbitral o sentencia judicial debidamente ejecutoriados y, en caso afirmativo, bajo qué supuestos y en qué documento lo ha señalado y, en caso afirmativo, es posible que esas obligaciones no queden registradas en la contabilidad del deudor, ni en la contabilidad de otra u otras entidades públicas, que pudieran tener la vocación de asumir esas deudas, pero que no lo han hecho, y en cualquier evento cuál es el fundamento legal de esa posición, dado que no ha habido extinción de la obligación a cargo del deudor por pago, ni se ha solucionado esa obligación por cualquiera otro de los modos de extinción de obligaciones que prevé la ley?

Como se mencionó anteriormente, el reconocimiento contable de las condenas proferidas por medio de sentencias judiciales o laudos arbitrales debe realizarse con sujeción a lo establecido en el numeral 2.5. Sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias.

Así pues, en caso de proferirse una condena en contra de alguna entidad, esta debe reconocerla en su contabilidad.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación emitió el concepto contable con radicado CGN N° 20182300020741 del 02 de abril de 2018, mediante el cual se establecieron diversos escenarios con el fin de que la entidad evaluara cuál escenario le aplicaba de acuerdo con sus condiciones económicas, fácticas o jurídicas particulares.

Lo anterior, en atención a que la CGN, de conformidad con sus competencias, dicta los lineamientos generales para aplicar la regulación contable, pero las evaluaciones pertinentes corresponden a cada empresa, para que el reconocimiento se ajuste a su realidad económica. Aunado a esto, la CGN no es competente para pronunciarse respecto de si derivado de los convenios celebrados por la empresa con otras entidades públicas, estas debían reembolsarle los recursos para el pago de dichos laudos arbitrales, pues ello atiende a un asunto de naturaleza jurídica. Por lo cual, estableció los escenarios respectivos para el reconocimiento contable del hecho económico, dependiendo de si las otras entidades debían reembolsarle o no a la empresa el valor de la condena proferida en su contra.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000037781 DEL 17-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Presentación de ingresos y gastos por intereses en el Estado de resultados integral.

Doctora  
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS  
 Directora Normatividad Contable  
 Empresas Públicas de Medellín  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500027192, el día 10 de junio de 2020, mediante la cual consulta si de acuerdo con el párrafo 82 de la NIC 1, los ingresos y gastos por intereses se pueden presentar como parte de las actividades de operación de la empresa, tomando en cuenta que:

“Por ser EPM una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, al igual que las empresas que conforman el Grupo, parte de los ingresos y gastos que se obtienen están asociados a la financiación de los servicios que prestamos y/o bienes que vendemos como parte de la operación; los conceptos de las financiaciones son los siguientes:

- Financiaciones que se realizan desde el inicio de la prestación del servicio y/o venta del bien
- Financiaciones posteriores a la prestación el servicio y/o venta del bien
- Intereses de mora por las financiaciones antes descritas

La medición del componente de financiación y de los intereses se hace con el método de interés efectivo de acuerdo a (sic) lo establecido en las NIIF 15 -Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la NIIF 9 -Instrumentos Financieros.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, en especial la Resolución 056 de 2020, por medio de la cual se ha incorporado al Régimen de Contabilidad Pública el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en el Marco Conceptual para la Información Financiera:

“Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62). (...)

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el Marco Conceptual son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1. (...)

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones. (...)

4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio. (...)

4.71 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y los pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

“Norma Internacional de Contabilidad 1

Presentación de Estados Financieros (...)

Alcance

2 Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros de propósito de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

3 En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar para transacciones y otros sucesos. (...)

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

15 Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual para la Información financiera (Marco Conceptual). Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable. (...)

34 La NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes requiere que una entidad mida los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidas refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades

ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. (...)

Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado de resultado del periodo

82 Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:

1. ingresos de actividades ordinarias que se presenten por separado de los ingresos por intereses calculados utilizando el método d

2. el interés efectivo;

(aa) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado; (...)

87. Una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. (...)

97 Cuando las partidas de ingreso o gasto son materiales (tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe. (...)

Norma Internacional de Contabilidad 7

Estado de Flujos de Efectivo (...)

Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican: (...)

Actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.



Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad. (...)

Actividades de operación (...)

14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de las ventas de bienes y la prestación de servicios;

(b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias; (...)

Ingresos y dividendos

31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y satisfechos deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación. (...)

33 Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán usualmente, en las entidades financieras, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque entran en la determinación de la ganancia o pérdida. De forma alternativa, los intereses pagados y los intereses y entiendo recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo por actividades de financiación e inversión respectivamente, porque son costos de obtener recursos financieros o rendimientos sobre inversiones. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 7

Instrumentos Financieros: Información a Revelar (...)

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

20 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas: (...)

(b) Los ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) para activos financieros que se miden al costo amortizado o que se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 (mostrando estos importes por separado); o pasivos financieros que no están medidos al valor razonable con cambios en resultados. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 9

Instrumentos Financieros (...)

Activos financieros

Método del interés efectivo

5.4.1 Los ingresos por intereses deberán calcularse utilizando el método del interés efectivo (véase el Apéndice A y los párrafos B5.4.1 a B5.4.7). Este deberá calcularse aplicando la tasa de interés efectiva al importe en libros bruto de un activo financiero, excepto para:

(a) activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva ajustada por calidad crediticia al costo amortizado del activo financiero desde el reconocimiento inicial.

(b) activos financieros que no son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados pero que posteriormente se han convertido en activos financieros con deterioro de valor crediticio. Para estos activos financieros, la entidad aplicará la tasa de interés efectiva al costo amortizado del activo financiero en los periodos de presentación posteriores. (...)

Apéndice A

Definiciones de términos (...)

en mora Un activo financiero está en mora cuando la contraparte ha dejado de efectuar un pago cuando contractualmente debía hacerlo. (...)

método del interés efectivo El método que se utiliza para el cálculo del costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero y para la distribución y reconocimiento de los ingresos por intereses o gastos por intereses en el resultado del periodo a los largo (sic) del periodo correspondiente. (...)

Norma Internacional de Información Financiera 15

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (...)

2 Para cumplir el objetivo del párrafo 1, el principio básico de esta Norma es que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. (...)

65 Una entidad presentará los efectos de la financiación por separado (ingresos por intereses o gastos por intereses) de los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes en el estado del resultado integral. Los ingresos por intereses o gastos por intereses se reconocen solo en la medida en que se reconozca un activo del contrato (o cuenta por cobrar) o un pasivo del contrato en la contabilización de un contrato con un cliente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 037 de 2017, Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, señala:

"ARTICULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Publica. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad deberá reconocer los hechos económicos en los elementos que componen los estados financieros de acuerdo con los criterios señalados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 056 de 2020, a fin de presentar la información de forma fiable y razonable. Para el caso de las partidas que conforman el estado de resultados integral, la entidad clasificará en la sección del resultado del periodo lo relacionado con las actividades ordinarias que realiza y presentará de forma separada los ingresos y gastos que se encuentren asociados a intereses de financiación por la venta de bienes o prestación de servicios de los ingresos obtenidos por actividades ordinarias, siempre y cuando estos se encuentren medidos a través del método del interés efectivo.

La clasificación de los intereses de financiación, así como los intereses de mora asociados a estos, en operacionales o no operacionales, dependerá del hecho de que estos intereses hagan parte de la principal fuente de ingresos de las actividades ordinarias de la entidad, por lo que la entidad debe evaluar esta situación de acuerdo con las circunstancias propias del negocio en la determinación de ganancias o pérdidas netas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000039451 DEL 29-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación de saldos de subcuentas de la cuenta 1322 eliminadas por Resolución de la CGN N° 427 de 2019. Cuenta contable para el reconocimiento del ingreso por recobro, según lo establecido por la Resolución de la CGN N° 427 de 2019.

Doctora

ARISLEIDA LOPERENA VEGA

Coordinadora Contable y Financiera

Asociación de Cabildos Indígenas del Cesar y la Guajira -Dusakawi EPSI

Valledupar, Cesar

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030082, el día 2 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Con la Resolución 427 del 23 de diciembre de 2019, expedido (Sic) por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 8 se procede a eliminar las subcuentas:

132215-Cuentas por Cobrar NO PBS pendientes de radicar

132217-Cuentas por Cobrar entidades Territoriales Pendientes de Radicar

132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales Radicadas

Estas cuentas en nuestra contabilidad, (Sic) venían con saldos bastantes materiales a 31 de diciembre de 2019, y adicionalmente tienen aplicado deterioros. Mi inquietud es la siguiente, al eliminar estas cuentas del Catálogo, el saldo de las mismas se debe reclasificar a la nueva cuenta creada 199005 y si es así como debo proceder con el deterioro? (Sic) o si el saldo de la cuenta 132218 puede ser reclasificado a otra subcuenta de la misma 1322? (Sic)

Por otra parte, en relación a las cuentas de ingresos, no existe o no encontramos actualmente en el catálogo una subcuenta donde se especifique llevar lo concerniente a recobros, (antes usábamos 43112 (Sic), pero esta cuenta fue eliminada en el 2019) por lo que hemos estado usando la 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud, ante esto, la Superintendencia Nacional de Salud, nos solicita

reclasificar este ingreso a una cuenta donde se evidencie el concepto de recobros, por lo que requiero me emitan una aclaración o respuesta que me pueda servir de argumento para saber si este procedimiento lo estamos haciendo mal, ya que con anterioridad les hemos manifestado a la Super (Sic), que se procede a cargar en esta cuenta al no tener dentro del catálogo una exclusiva para este concepto.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución de la CGN N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección

de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. "(Subrayado fuera de texto)

La Resolución de la CGN N° 427 de 2019, mediante la cual se modifica el Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud del Marco normativo para Entidades de Gobierno y se modifican los catálogos generales de cuentas de los Marcos normativos para Entidades de gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

"ARTÍCULO 8°. Eliminar las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

CÓDIGO	DENOMINACIÓN
<u>132215</u>	<u>Cuentas por cobrar No PBS pendientes de radicar</u>
<u>132217</u>	<u>Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes de radicar</u>
<u>132218</u>	<u>Cuentas por cobrar entidades territoriales radicadas</u>
(...)	

ARTÍCULO 11°. Modificar los numerales 2.2.2., 2.2.4., 4.2.1. y 4.2.5. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los cuales quedarán así:

(...)

#### 2.2.4. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.

(...)

##### 2.2.4.2. Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado

Cuando la EPS-S deba garantizar y pagar la prestación de servicios de salud No PBS del Régimen Subsidiado, en el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS-S, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS-S debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. (...)

Simultáneamente, la EPS-S registrará el derecho a recobrarle a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECOS DE REEMBOLSO Y SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

#### 4.2.5. Gastos no incluidos en el Plan de Beneficios en Salud (No PBS)

Para efectos de este numeral, los servicios y tecnologías en salud no financiadas por la UPC se denominarán servicios de salud No PBS.

En el momento en que se radique la factura de venta o documento equivalente presentado por la IPS ante la EPS o EOC, mediante el cual se realicen cobros de prestación de servicios de salud No PBS, la EPS o EOC debitará la subcuenta 537204-Servicios de salud No PBS de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 273205-Servicios de salud No PBS de la cuenta 2732-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD. (...)

Simultáneamente, la EPS o EOC registrará el derecho a recobrarle a la ADRES, para lo cual debitará la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditará la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. (...)

ARTÍCULO 13°. Transitorio. (...)

A 31 de diciembre de 2019, la empresa promotora de salud o entidad obligada a compensar determinará los saldos relacionados con las obligaciones y derechos por la prestación de servicios de salud No PBS, para lo cual aplicará lo establecido en el Procedimiento modificado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación de las obligaciones o derechos o ajuste de los saldos registrados afectarán el gasto o el ingreso, si estos se relacionan con documentos radicados durante el 2019, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si estos se relacionan con documentos radicados antes del 2019.” (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20202000004841 del 25 de febrero de 2020, sobre la reclasificación de los saldos de las subcuentas eliminadas por la Resolución N° 427 de 2019, la CGN concluyó:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, para la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215-Cuentas por cobrar No PBS pendientes por radicar, 132217-Cuentas por cobrar entidades territoriales pendientes por radicar y 132218-Cuentas por cobrar entidades territoriales radicada, la empresa deberá entrar a identificar la parte del proceso en el que se encuentran de acuerdo con el procedimiento descrito en la Resolución 427 de 2019, y así reclasificar a la subcuenta y cuenta que corresponda.

Si corresponde a saldos por derechos relacionados con facturas de venta o documentos equivalentes radicados por la IPS ante la EPS pendientes por recobrar a la entidad territorial o al fondo descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con la facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.



Si corresponde a saldos por derechos relacionados con recobros o cobros radicados por la EPS ante la entidad territorial o fondo de salud descentralizado, previos al resultado de la auditoría integral, se reclasificarán a la subcuenta 199005-Derechos de reembolso por servicios de salud No PBS relacionados con facturación radicada, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Si corresponde a saldos de derechos con obligación de pago por parte de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado, se reclasificará a la subcuenta 132216-Cuentas por cobrar No PBS radicadas, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

El anterior procedimiento debía ser aplicado por la entidad al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo a lo indicado por la Resolución 427 de 2019.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primera instancia, con relación a la reclasificación de los saldos de las subcuentas 132215, 132217 y 132218, eliminadas, mediante la Resolución de la CGN N° 427 de 2019, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, DUSAKAWI EPSI debe atender lo concluido en el Concepto de la CGN N° 20202000004841, del 25 de febrero de 2020, citado en las consideraciones.

No obstante, con relación al deterioro de valor de las cuentas por cobrar contenidas en los saldos de las subcuentas 132215, 132217 y 132218, surge la siguiente inquietud: ¿Cuáles fueron las circunstancias por las cuales la EPSI determinó que las cuentas por cobrar contenidas en los saldos de dichas subcuentas tenían deterioro de valor? Hasta tanto no se aclare esta cuestión, no será posible absolver esta parte de su consulta.

En segunda instancia, conforme lo establecido en el Procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud, citado en las consideraciones, los recobros realizados por la EPSI frente a otras entidades (Entes territoriales, fondos descentralizados de salud o ADRES) se deben registrar como un crédito de la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones, de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Por lo dicho en el párrafo anterior, DUSAKAWI EPSI debe aplicar lo establecido en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la corrección del error en la aplicación del Procedimiento ajustado por la Resolución de la CGN N° 427 de 2019, específicamente por el reconocimiento del ingreso por cobros realizados en la subcuenta 431190-Otros ingresos por la administración del sistema de seguridad social en salud, de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y no en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, como lo establece el Procedimiento mencionado. Por tanto, la EPSI debe realizar la reclasificación de los ingresos registrados en la subcuenta 431190 a la subcuenta 480854, que correspondan a los cobros realizados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041241 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Pasivos registrados en cuentas de orden y no registrados en las cuentas de pasivos por no tener disponibilidad presupuestal y contabilización del impuesto predial por menor valor al que expide la casa del libro (operador de recaudo).

Doctora  
VIVIANA PAOLA ZAMBRANO BARRERA  
Revisor Fiscal  
E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio  
Barrancabermeja, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500030232, del día 03 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“La E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio en el año 2019 a su cierre fiscal, dejo en cuentas de orden los siguientes pasivos:

SALUD VITAL DE COLOMBIA IPS S.A.S.	Inversión	\$ 823.835.531,66
EMPRESA DE ENERGÍA DE SANTANDER	Servicio de Energía Eléctrica	\$ 2.023.382.649
SANTANDER MEDICAL GRUOP S.A.S.		\$ 310.553.433
MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA	Impuesto predial	\$ 643.409.900

La contadora dice que estos pasivos deben estar en cuentas de orden porque no tienen disponibilidad presupuestal, sumado a ello la factura de impuesto predial no corresponde a su valor, ya que la revisora fiscal para dictaminar, solicito a la casa del libro de este municipio la factura de ello, las preguntas son:

1. ¿Es correcto que la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio, tenga estos pasivos en cuentas de orden siendo estos hechos cumplidos, existiendo una factura real de la prestación de estos servicios?, el contador de la E.S.E., dice que es correcto porque no tiene la disponibilidad presupuestal.

2. ¿Es correcto, que una factura como la de “Impuesto predial”, la contabilicen por un valor menor, al que expide la casa del libro, ¿diciendo que se acogen a un descuento que es incierto?, puesto que el contador de la E.S.E. dice que es correcto hacer ello.”

Mediante correo electrónico del 23 de julio de 2020 la consultante aclaro la consulta, así:

1. ¿Es Correcto que la ESE Hospital Regional del Magdalena Medio, tenga estos pasivos en cuentas de orden, pero que no los tenga registrados contablemente en las cuentas de pasivo, siendo estos hechos cumplidos, existiendo una factura real de la prestación de estos servicios?, el contador de la ESE, dice que es correcto porque no tiene la disponibilidad presupuestal.

2. Respecto a esta pregunta agrego: Adjunto el recibo del impuesto predial que me expidieron en el mes de febrero del año en curso, pues este refleja una deuda de \$918.925.300, y que el contador de la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio, lo contabiliza por valor \$643.409.900 en las cuentas de orden, pues al consultarle esto dice que se contabiliza por los supuestos descuentos que el municipio le adjudica si cancela, pero es un supuesto, porque a la fecha el impuesto predial se adeuda.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.1.2-Representación fiel de las características fundamentales correspondiente a las características cualitativas de la información financiera contenida en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa

información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

Los principios de contabilidad pública, el de devengo, asociación y periodo contable contenidos en el Marco Conceptual para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establecen:

“Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.”

Po otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los pasivos, señala:

#### “6.1.2 Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible al cierre de periodo, la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar a reconocimiento de pasivo.

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden proceder de sucesos futuros; así, las rebajas y descuentos futuros por las compras que realizan los clientes y los servicios que se obliga a prestar en programas de fidelización de clientes pueden reconocerse como pasivos.

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. Por ejemplo, si la empresa decide, como medida política, atender a la rectificación de defectos en sus productos (incluso cuando estos aparezcan después del periodo normal de garantía) los valores que se espere desembolsar por los bienes ya vendidos son también pasivos para la empresa. (...).

#### 6.2.2 Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.”

Por otro lado, el numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma 5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

#### “5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...).

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Teniendo en cuenta las preguntas de su consulta la respondemos en los siguientes términos:

1) Es pertinente señalar que la contabilidad y el presupuesto son dos vertientes que cuentan con sus propios principios y procedimientos, que hacen de ellas dos fuentes de registro diferentes pero conciliables. Por lo tanto, el reconocimiento de los hechos económicos de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación, debe obedecer a lo preceptuado en el respectivo Marco Normativo al que pertenezcan.

La E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio para registrar los pasivos pendientes de contabilizar en el año de 2019, tendrá en cuenta la definición los principios de devengo, esencia sobre la forma y periodo contable, además, los numerales 6.1.2-Pasivos: Que los define como una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y 6.2.2-Reconocimiento de pasivos que expresa: Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

Como consecuencia de ello, la E.S.E. Hospital Regional del Magdalena Medio debió proceder en su momento a incorporar en sus Estado Financieros, todas aquellas obligaciones que cumplan con los criterios atribuibles a los pasivos, de conformidad con los criterios expuestos en el párrafo anterior, independientemente de si se cuenta o no con disponibilidad presupuestal, en todo ello en consonancia con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, teniendo en cuenta que es imperativo el cumplimiento de los principios de devengo, período contable y asociación y adicionalmente garantizar la representación fiel de la información contable.

2. En lo referente al impuesto predial no es posible reconocer contablemente descuentos por impuesto predial que están previstos bajo condiciones futuras,

Para los efectos pertinentes, la empresa para corregir los yerros u omisiones incurridas debe aplicar el numeral 5.3-Corrección de errores contenido en la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20202000042891 DEL 13-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de hechos económicos ocurridos en periodos anteriores.

Doctor  
DIEGO FABIAN ESPITIA GÓMEZ  
Profesional Especializado  
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031142, el día 07 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“(…) me informa si la CGN ha conceptuado sobre el reconocimiento de hechos económicos de vigencias anteriores, lo menciono porque en la Subred Centro Oriente ESE con código de entidad de contaduría 923272743, se deben reconocer hechos económicos de Ingresos y Gastos de vigencias anteriores y no se ha podido concluir al interior de la entidad, si se debe registrar estos movimientos en el resultado de este ejercicio, o registrar estos hechos económicos en la cuenta de utilidades y/o perdida de ejercicios del patrimonio.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala en los numerales 4. Características cualitativas de la información financiera, 5. Principios de contabilidad pública y 6. Definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, lo siguiente:

**“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

(…)

#### 4.1 Características fundamentales

(...)

##### 4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios, sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

#### 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y

obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

### 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

#### 6.2.3 Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivados de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas

con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

#### 6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, es necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores lo siguiente:

“5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

### 5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará

lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, estipula:

## “2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

### 2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

#### 2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

## 3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

### 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

#### 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se

llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

### 3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

### 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Una de las características fundamentales de la información financiera bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, es la representación fiel, donde la información es útil cuando representa fielmente los hechos económicos, y los describe de forma completa, neutral y libre de errores.

Dicho marco normativo también establece unas pautas o principios que orientan el proceso de generación de información, entre los cuales está el principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, los ingresos se deben reconocer cuando haya un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con entradas o incrementos en el valor de los activos o disminuciones en los pasivos, y cuando su valor pueda medirse con fiabilidad; por su parte, los costos y gastos se deben registrar cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos por salidas o disminuciones en el valor de los activos o incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos, costos y gastos afectará las correspondientes subcuentas y cuentas del estado de resultados, siempre que los hechos económicos hayan sido considerados dentro del periodo contable, que comprende entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Se debe tener en cuenta que, conforme a lo establecido por el principio de asociación, el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, so pena de revelar inapropiadamente los resultados del período.

Por lo anterior, la empresa deberá seguir los lineamientos del numeral 5.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse omisiones en el reconocimiento de los hechos económicos, para esto, se deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del activo y pasivo, contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita se prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, la empresa deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable para asegurar el flujo de información hacia el área contable,



la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Se resalta que, el proceso contable está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la empresa que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Para el cumplimiento de lo anterior, la empresa deberá adoptar los controles que sean necesarios, y así garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000049331 DEL 26-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de recursos en concesión desde la perspectiva del concesionario.

Doctor  
CARLOS ARANGO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500033192, el día 21 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“Agradezco su respuesta con radicado CGN20202000017841, fecha 01-04-2020, pues bien, de ella se deriva a la siguiente pregunta:

Al disponer el artículo 27.4 de la ley 142 de 1994 lo siguiente: “(...)” los aportes hechos por ellas al capital y los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio...” (Sic) registro contable especial para las empresas de servicios públicos domiciliarios (Sic) consecuentemente la norma CNIF12 establece registrar la infraestructura construida para prestar un servicio público en nombre de un concedente (entidad pública ) (Sic) ella no sería propiedad del operador ( empresas de servicios públicos) en el entendido que no recibe el control total del bien (Sic) lo que recibe es un derecho para usufructuarlo (Sic) derecho que deberá reconocerse contablemente como un activo intangible o como un activo financiero. Por ello la pregunta es la siguiente.

(Sic) La empresa se servicios públicos domiciliarios de índole oficial que recibe de una entidad pública bienes para el uso y sin contraprestación los deberá registrar acreditando la subcuenta-propiedad plantas y equipos, de la cuenta BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta bienes recibidos de terceros de la cuenta ACREDORES DE CONTROL POR CONTRA? De lo cual podría establecerse que la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial a (Sic) recibir bienes o derechos deberá reconocer estos en la cuenta de orden acreedoras en contra (Sic) supeditado que los bienes y derechos deberá (Sic) ser restituidos a la entidad pública propietaria de dichos bienes al finalizar el contrato o convenio suscrito con la empresa de servicios públicos domiciliarios del orden oficial.”  
Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014, establece:

### “6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

##### 6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad, planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalía, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de los estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores o que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “2. PASIVOS CONTINGENTES

### 2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la

obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco normativo para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En su comunicación inicial, con base en la cual la CGN emitió el Concepto N° 20202000017841, del 1 de abril de 2020, se planteó el escenario en el que una Corporación Autónoma realizó, en su calidad de accionista de la empresa, aportes a una Empresa oficial de servicios públicos. En ese contexto planteado por el consultante, se mantiene vigente lo concluido en el concepto mencionado sobre el reconocimiento de los bienes aportados por

la entidad de gobierno a la empresa y los diferentes escenarios bajo los cuales se realiza el tratamiento contable de tales aportes.

Ahora bien, de conformidad con su nuevo planteamiento, el caso se contextualiza en un acuerdo de concesión, en el cual la Corporación actúa como concedente de unos recursos y la Empresa oficial de servicios públicos como concesionario. Teniendo en cuenta lo anterior y lo citado en las consideraciones sobre la norma de acuerdos de concesión desde las perspectivas de la entidad concedente del Marco normativo para entidades de gobierno, es pertinente aclarar que un acuerdo de concesión se constituye entre un concedente y un concesionario, con el fin de que el concesionario explote los recursos en concesión en el desarrollo de una actividad en nombre del concedente, y que los recursos en concesión se encuentran bajo el control del concedente, toda vez que es esta entidad la que puede definir el uso y las restricciones sobre los recursos objeto del acuerdo de concesión.

Si el caso objeto de su consulta cumple con lo definido como acuerdo de concesión por la norma mencionada en el párrafo anterior, entonces desde la perspectiva de la empresa de servicios públicos, es decir, el concesionario, los recursos recibidos en concesión no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, dado que la empresa no tiene el control sobre los mismos. Por tanto, la empresa no puede incorporar estos recursos en la propiedad, planta y equipo, en particular, ni en ningún elemento de sus estados financieros, en general. No obstante, conforme lo señalado en el Marco Conceptual citado en las consideraciones, la empresa debe revelar en las notas a los estados financieros los recursos recibidos en concesión, siempre que sean relevantes para la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Adicionalmente, conforme a lo establecido en la norma de Pasivos contingentes citada en las consideraciones, la empresa no puede reconocer un pasivo contingente por los recursos recibidos en concesión, ya que estos recursos no le implican una obligación posible que se pueda convertir en probable (provisión) o presente (pasivo) tras la ocurrencia de hechos futuros, dado que en un acuerdo de concesión son claros los derechos y las obligaciones tanto del concedente como del concesionario y no existe incertidumbre sobre la medición o el control de los mismos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000054751 DEL 21-09-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Implementación del Catálogo General de Cuentas de empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, en el sistema contable.

Doctora  
CLAUDIA PATRICIA ARIAS LÓPEZ  
Profesional Universitario 219  
Contraloría General del Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500040542, el día 03 de septiembre de 2020, mediante la cual consulta:

“En la actualidad la Contraloría General del Risaralda se encuentra adelantando Auditoría Financiera y de Gestión vigencia 2019, a una Empresa Industrial y Comercial del Estado no obligada a contar con la figura de Revisor Fiscal, la cual se encuentra incluida en el listado de las EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO SUJETAS AL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 Y SUS MODIFICACIONES.

Dentro del ejercicio auditor, se han establecido prácticas contables que no se enmarcan dentro de lo reglado por esa Entidad regulatoria del tema contable, por lo que desde nuestra función de control vemos necesario determinar el efecto de las mismas ante ustedes como órgano consolidador de la información financiera de la Nación, y a continuación se relacionan:

- De acuerdo con el cronograma establecido por la Contaduría en la Resolución 414 de 2014, para el proceso de convergencia al Nuevo Marco Normativo, el período de transición en el que existía la posibilidad de que la entidades sujetas a esta norma siguieran utilizando para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable, y que de manera simultánea, prepararan información de acuerdo con el Nuevo Marco Normativo, fue el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015.

Además; el período de aplicación plena fue estipulado entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, a partir del cual la contabilidad debe ser llevada, para todos los efectos, bajo el Nuevo Marco Normativo.

No obstante, dentro del ejercicio auditor se pudo establecer que para la vigencia 2019 la entidad objeto de análisis, cuenta con un software financiero en el cual se registran las transacciones y se elaboran los documentos soportes, utilizando el Plan de Cuentas del marco precedente, es decir bajo normas locales, y de manera interna el sistema realiza un proceso que ellos denominan de “traducción a NIFF”, de tal forma que existe una homologación de cuentas, que a nuestro modo de ver se convierte en una doble contabilidad.

De lo anterior se tiene que desde el software se generan reportes como Balances de Prueba, Balances Generales y libros auxiliares bajo los dos catálogos de cuentas, sin embargo, los documentos soporte como comprobantes de egreso y órdenes de pago entre otros, quedan generados con los códigos de las cuentas contables del Plan de Contabilidad Pública precedente.

Una vez identificado lo anterior, se realizó la comparación de los balances de prueba impresos desde el software bajo los dos marcos normativos, reportes que; al confrontar, además de dificultar el ejercicio auditor, muestran diferencias entre el total de las cuentas del activo, y en algunas cuentas de resultados, diferencias que serán analizadas desde nuestra labor auditora para determinar la existencia o no de hechos que se puedan tipificar con incidencias fiscales

En este punto de la consulta, cabe precisar que la rendición de cuentas e informes ante los diferentes entes de Control, como la Contaduría, La Superintendencia Nacional del Salud, el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar y la Contraloría, son presentados bajo la estructura del Nuevo Marco Normativo.

Además de lo anterior, al verificar el reporte de Estados Financieros cargado en el CHIP, como anexo a la Información Contable Pública-Convergencia con corte a diciembre 31 de 2019, se evidenció que las Notas a los Estados Financieros corresponden a las revelaciones de la vigencia 2018, de tal forma que no sirven de apoyo para los análisis y explicaciones de las cifras presentadas en los Estados Financieros que están sustentando.

Por todo lo anterior, es nuestra pregunta: ¿Qué efecto tiene el referido proceso ante la Contaduría, al momento de presentar los Estados Financieros de la Nación Consolidados, y ante los diferentes usuarios de la información financiera?



De igual forma, se solicita precisar: ¿Este tipo de situaciones son sancionadas por esa entidad, teniendo en cuenta las funciones conferidas en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996?.

2-Los Estados Financieros con Corte al 31 de diciembre de 2019 que fueron certificados por el Contador de la Entidad y el Representante Legal de la misma, tienen la anotación debajo de la firma del contador, “FIRMA CON SALVEDAD”, sin embargo; en las Notas a los Estados Financieros del 2019 no se hace referencia sobre las cifras o afirmaciones que tienen salvedades, y muy al contrario en estas se hacen afirmaciones sobre el cabal cumplimiento del Nuevo Marco Normativo.

Frente a lo anterior, es claro para este ente de control que dicha situación no se acoge a lo establecido en la Ley 43 de 1993, en la que en su artículo 7º numeral 3, literal d); de las Normas Relativas a la Rendición de Informes por parte de los Contadores Públicos, se establece que: “... d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.”

De otra parte, se tuvo acceso a concepto impartido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública No. 224 del 5 de abril del 2019, en el que se atiende consulta relacionada con la posibilidad de los contadores públicos de realizar salvedades a los estados financieros, para salvar su responsabilidad cuando no estuvo vinculado al proceso contable durante el período que está firmando, en dicho pronunciamiento son analizadas las normas aplicables a empresas del sector privado en especial el decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para PYMES, dado que la consulta fue elevada por una empresa de estas características, y frente a esta hace alusión a la aplicación de la norma de corrección de errores en caso de que el contador detecte errores contables.

Posteriormente se refiere a la responsabilidad frente a los Estados Financieros Certificados, contenida en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el cual establece lo siguiente:

“El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.”

Finalmente, el concepto concluye argumentando lo siguiente:

“...Por lo anterior, la administración es responsable, junto con el contador público, de la preparación y presentación de los estados financieros, en nuestra opinión, basados en la normatividad antes citada y la información suministrada por el consultante, el Contador Público deberá evaluar las posibles amenazas que puedan afectar el cumplimiento y adecuada aplicación de los principios contables. Por ello podrá establecer salvaguardas que le permita eliminar o reducir a un nivel aceptable dichas amenazas, por ejemplo, en un informe adjunto a la certificación de los estados financieros. No sería adecuado firmar como Contador Público el estado financiero con salvedades, dado que esto le corresponde al Revisor Fiscal.”

No se encontró doctrina o norma alguna dentro de las expedidas por la Contaduría General de la Nación, que regule este tema en específico, por lo que se requiere informar: ¿Cuál es la postura de esa Entidad, frente a situaciones como la esbozada en los párrafos anteriores, y los alcances que tiene la certificación “CON SALVEDADES”, de los Estados Financieros que son presentados ante la Contaduría por las entidades sujetas a su regulación, para hacer parte integral del Balance General de la Nación?.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

### 4.2 Características de mejora

En general, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, estas, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no representa fielmente los hechos económicos de la empresa. (...)

#### 4.2.1 Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas como vender o mantener una inversión, o invertir en una empresa o en otra. Por consiguiente, la información es más útil si puede ser comparada con información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. Sin embargo, cuando un cambio en un criterio mejora la representación fiel, es necesario revelar esta circunstancia de tal manera que permita a los usuarios identificar los efectos producto del cambio y realizar los análisis comparativos correspondientes.

#### 4.2.2 Verificabilidad

La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios, que la información representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada no necesita ser una estimación única, también puede verificarse un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcularlo utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos), recalculando el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primera entrada, primera salida).

Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un periodo futuro. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la respaldan. (Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 139 de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco”, establece:

“ARTÍCULO 2º. Incorporar, en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, conformado por la estructura y las descripciones y dinámicas, el cual corresponderá a la versión 2015.1 y será publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 3º. Ámbito de aplicación. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la contaduría general de la nación, en las condiciones y plazos que termine este organismo de regulación.

PARÁGRAFO. Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, que se acogieron a lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 utilizarán, únicamente, la estructura del Catálogo General de Cuentas anexo a esta Resolución para llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayado fuera de texto).

La Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 385 de 2018 “Por la cual se modifica la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública para incorporar la regulación relativa a las formas de organización y ejecución del proceso contable”, establece:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada

una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, por la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, señala:

“Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)
- u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete

emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Respecto a las inquietudes relacionadas con la responsabilidad de la firma del Contador en los estados financieros, planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para emitir concepto al respecto. En este sentido, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo se ha dado traslado de esta solicitud al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, por cuanto el tema consultado es de competencia de esa entidad, toda vez que se trata de un asunto que versa sobre el aseguramiento de la información antes que de la regulación emitida por la CGN.

Previo a resolver su consulta, y en atención a lo referido en sus preguntas, es pertinente precisar que la respuesta se da teniendo en cuenta que son estados financieros individuales y no en los estados financieros consolidados.

La Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 139 de 2015 incorporó el Catálogo General de Cuentas aplicable por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 414 de 2014, para el registro de los hechos económicos y el reporte de la información financiera a la CGN, siendo este catálogo el instrumento obligatorio a nivel de documento fuente el que debe soportar los registros de los hechos económicos de la empresa. Si el catálogo denominado “traducción a NIIF” no corresponde al catálogo regulatorio de acuerdo con la mencionada Resolución, la empresa estaría incumpliendo la regulación establecida por la CGN; por consiguiente, si bien es cierto que la Ley 298 de 1996 establece que la Contaduría General de la Nación tiene la facultad de sancionar, esta función no ha sido ejercida por la Entidad, ya que la Ley no estableció el procedimiento a seguir.

Ahora bien, cuando la empresa maneja un software financiero especializado, deberá garantizar que este cumpla los lineamientos establecidos en el marco normativo establecido por la Contaduría General de la Nación y los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Aspectos de los cuales deberá cerciorarse que se cumplan cuando la empresa adquiera o desarrolle un software contable. Por eficiencia operativa, el registro de los hechos económicos en los soportes y/o comprobantes debe efectuarse utilizando el Catálogo General de Cuentas que regula el marco normativo contable de la Compañía.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100056021 DEL 18-11-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Soporte de contabilidad para el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de salud mediante el mecanismo de pago por capitación.

Doctora  
 LILIANA GAMBOA DELGADO  
 Profesional Universitaria  
 Pasto Salud E.S.E.  
 San Juan de Pasto, Nariño

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010047142, el día 30 de octubre de 2020, mediante la cual consulta:

“Necesito que me colabore con un concepto, resulta que la contratación de capita (Sic) se registra con cada factura de prestación de servicios y la diferencia con lo contratado se registra como margen en la contratación de servicios de salud.

Cuando se hace radicación de la cuenta de capita (Sic) a la empresa Emssanar recibía una cuenta de cobro por el total de la cuenta y con los RIPS de cada factura de la prestación de servicios (Sic) en estos momentos Emssanar ya se encuentra en facturación electrónica, por lo que solicitan que se realice una sola factura electrónica por el total de la capita (Sic), es decir que no nos aceptan las facturas individuales de la prestación del servicio más la factura por la diferencia con lo contratado

Mi inquietud radica en que hay un proceso de la CGN para el registro de la venta de servicios por capita (Sic), donde manifiesta que se debe facturar el servicio prestado, quiero saber si es posible que no se haga cada factura del servicio prestado y que solo al final se realice una factura por el total y que la prestación individual del servicio se maneje como una prefactura sin que se afecte contablemente (cuentas 1319 y 4312), en el momento que se preste el servicio.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 2.5.3.4.4 del Decreto N° 780 de 2016, único reglamentario del sector salud, define:

“Artículo 2.5.3.4.4 Mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud. Los principales mecanismos de pago aplicables a la compra de servicios de salud son:

1. Pago por capitación. Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas;”  
(Subrayado fuera de texto)

El Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 único reglamentario en materia tributaria, modificado por el Decreto 358 de 2020, establece:

“Artículo 1.6.1.4.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación del presente capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

5. Expedición y entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente: La expedición de la factura de venta y/o del documento equivalente, comprende su generación, así como la transmisión y validación para el caso de la factura electrónica de venta; la expedición se cumple con la entrega de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquirente, por todas y cada una de las operaciones en el momento de efectuarse la venta del bien y/o la prestación del servicio, cumpliendo con los requisitos establecidos para estos documentos, teniendo en cuenta las disposiciones contenidas para cada sistema de facturación y las demás condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme con lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.

6. Factura electrónica de venta con validación previa a su expedición: La factura electrónica de venta con validación previa a su expedición, en lo sucesivo factura electrónica de venta, hace parte de los sistemas de facturación que soporta operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios de conformidad con lo previsto en artículo 616-1 del Estatuto Tributario, que operativamente se genera a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de los requisitos, características, condiciones, términos y mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca



la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y que ha sido validada por la citada entidad previamente a su expedición al adquirente.

(...)

8. Generación de la factura electrónica de venta: La generación de la factura electrónica de venta es el procedimiento informático para la estructuración de la información de acuerdo con los requisitos que debe contener una factura electrónica de venta, previo a la transmisión, validación, expedición y recepción de la misma, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señala la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

9. Notas débito y notas crédito para la factura electrónica de venta: Las notas débito y notas crédito son documentos electrónicos que se derivan de las operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios que han sido previamente facturados, asociadas o no a una factura electrónica de venta, mediante el Código Único de Factura Electrónica (CUFE) cuando sea el caso, las cuales se generan por razones de tipo contable y/o fiscal, cumpliendo las condiciones, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

12. Validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos: La validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos, es el procedimiento que genera un documento electrónico por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), que contiene la verificación de las reglas de validación de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y documentos electrónicos derivados de la factura electrónica de venta, de los demás sistemas de facturación, cumpliendo con los requisitos, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

(...)

Artículo 1.6.1.4.1.5. Verificación y Rechazo de la factura electrónica. El adquirente que reciba la factura electrónica en formato electrónico de generación deberá verificar las siguientes condiciones:

1. Entrega en el formato XML estándar establecido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

2. Existencia de los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario, salvo lo referente a los literales a), h), i), así como la preimpresión de los requisitos que según esta

norma deben cumplir con esta previsión; discriminando el impuesto al consumo, cuando sea del caso.

Cuando el adquirente persona natural no tenga NIT deberá verificarse que se haya incluido el tipo y número del documento de identificación.

3. Existencia de la firma digital o electrónica y validez de la misma.

El adquirente deberá rechazar la factura electrónica cuando no cumpla alguna de las condiciones señaladas en los numerales anteriores, incluida la imposibilidad de leer la información. Lo anterior, sin perjuicio del rechazo por incumplimiento de requisitos propios de la operación comercial.

En los casos de rechazo de la factura electrónica por incumplimiento de alguna de las condiciones señaladas en los numerales 1, 2 o 3 del presente artículo procede su anulación por parte del obligado a facturar electrónicamente, evento en el cual deberá generar el correspondiente registro a través de una nota crédito, la cual deberá relacionar el número y la fecha de la factura objeto de anulación, sin perjuicio de proceder a expedir al adquirente una nueva factura electrónica con la imposibilidad de reutilizar la numeración utilizada en la factura anulada.

El adquirente que reciba factura electrónica en formato electrónico de generación deberá informar al obligado a facturar electrónicamente el correspondiente rechazo. En este caso podrá utilizar sus propios medios tecnológicos o los que disponga, para este fin, el obligado a facturar. Así mismo, podrá utilizar para este efecto el formato que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como alternativa.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y su modificación, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

34. La información financiera de las empresas debe ser útil y para que sea útil, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. A fin de preparar información financiera que cumpla con estas características cualitativas, las empresas observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad.

35. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

36. Los principios de contabilidad que deben observar las empresas para la preparación de los estados financieros de propósito general son Negocio en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

## 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

### 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

45. Los estados financieros representan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados en categorías que comparten características económicas comunes y que corresponden a los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

46. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

(...)

#### 6.1.4. Ingresos

64. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

65. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

#### 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

69. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

70. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa. La certidumbre correspondiente al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

71. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la empresa cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

72. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la empresa.  
(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

77. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

78. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

79. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento de los beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

## “1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias los que se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

#### 1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, define:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

##### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece:

#### “1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD



Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

### 1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Conforme lo establecido en el Decreto 780 de 2016, el mecanismo de pago por capitación es un mecanismo de pago anticipado, acordado entre las entidades que prestan el servicio de salud y las entidades responsables de pagar por el servicio de salud, en el cual se establece un monto por cada persona que puede ser atendida por la entidad prestadora de los servicios de salud.

En este sentido, según el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, citado en las consideraciones, la empresa debe reconocer el pago anticipado del mecanismo de pago por capitación mediante el registro débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Asimismo, conforme lo señala el Marco conceptual y la norma de Ingresos de actividades ordinarias, citados en las consideraciones, el reconocimiento de los ingresos se debe realizar cuando se obtengan incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos como consecuencia de la ejecución de actividades acordadas en un contrato, en función del grado de avance de la ejecución y siempre que se pueda estimar fiablemente el resultado de la transacción.

En atención a lo anterior, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, citado en las consideraciones, establece que la empresa debe reconocer los ingresos obtenidos por los servicios de salud prestados cuyo pago se realice mediante el mecanismo de pago por capitación, al final de cada mes, realizando el registro débito de la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Además, se deben reconocer los costos asociados a la obtención del ingreso, conforme lo requiere el principio de asociación definido en el Marco Conceptual.

Ahora bien, en atención a la Norma del proceso contable y sistema documental contable, los soportes de contabilidad producto de eventos externos y transaccionales, como es el caso de la venta de servicios de salud objeto de su consulta, deben cumplir con los requerimientos legales establecidos por las autoridades competentes. En el caso particular de su consulta, la factura electrónica es el soporte de contabilidad que permite el reconocimiento verificable de los ingresos por servicios de salud prestados y tiene efectos tributarios, para lo cual se debe cumplir con lo establecido por el Decreto único reglamentario en materia tributaria, citado en las consideraciones.

Por tanto, la empresa puede realizar ajustes en su proceso administrativo de facturación, por efecto de la aplicación de la regulación tributaria en materia de facturación electrónica, como la implementación de documentos adicionales a la factura electrónica para garantizar la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos, siempre que el reconocimiento contable de los ingresos se sujete a lo definido en los párrafos anteriores y el RCP.

Adicionalmente, se anexa el Concepto de la CGN N° 2018230000681, del 01 de marzo de 2018, por medio del cual la CGN se pronunció sobre el reconocimiento de ingresos y cuentas por cobrar por los servicios de salud prestados, en atención al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, para los servicios pendientes de facturar o cuya factura está sin radicar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20201100068671 DEL 23-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conformación e integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora  
MÓNICA ESPAÑA RAMÍREZ  
Directora Financiera  
Turnariño Ltda  
Pasto, Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010051692, el día 24 de noviembre de 2020, mediante la cual consulta si el revisor fiscal de la empresa y el contador, que es contratado mediante prestación de servicios, pueden ser integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, y si sobre el particular la CGN ha emitido alguna guía o lineamiento.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política establece que: "Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley."

El literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996, le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

El numeral 18 del artículo 2 y el numeral 11 del artículo 4 del Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“Artículo 2°. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.”

“Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen.”

Los artículos 3º y 6º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, establecen:

“ARTÍCULO 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;
- e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

(...)

ARTÍCULO 6º. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.”

En desarrollo de lo establecido en la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió los nuevos marcos normativos, por lo que se hizo necesario incorporar un nuevo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable mediante la Resolución 193 de 2016, el cual es el procedimiento vigente sobre la materia.

Ahora bien, los numerales 3.2.2. y 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de

relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

## CONCLUSIONES

La creación de los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable está regulada por el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de

negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente, y la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos. Por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora de estos, que tiene por objeto coadyuvar en el proceso contable.

En este sentido, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

En virtud de lo anterior, le corresponde a la empresa evaluar la pertinencia de contemplar al revisor fiscal y al contador como integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Asimismo, es preciso señalar que los integrantes del referido comité no tienen que ser, exclusivamente, profesionales que pertenezcan a las áreas contables y financieras de la entidad, dado que la información objeto de reconocimiento puede provenir de diversas áreas de la misma, y en cumplimiento de los objetivos del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, los profesionales de las demás áreas que tienen a su cargo información, pueden aportar sus conocimientos para realizar su adecuado reconocimiento.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300001761 del 07-02-2020  
20202000003841 del 17-02-2020  
20202000004431 del 20-02-2020  
20202000017871 del 02-04-2020  
20202000019091 del 21-04-2020  
20202000019181 del 21-04-2020  
20202000021111 del 27-05-2020  
20202000024821 del 23-06-2020  
20202000032251 del 10-07-2020  
20202000037731 del 17-07-2020  
20202000039611 del 29-07-2020

20202000039801 del 30-07-2020  
20202000040131 del 03-08-2020  
20202000054431 del 17-09-2020  
20202000055361 del 08-10-2020  
20202000055601 del 20-10-2020  
20202000051211 del 03-11-2020  
20202000052561 del 09-11-2020  
20201100065271 del 14-12-2020  
20201100067051 del 21-12-2020  
20201100071771 del 29-12-2020

\*\*\*



# Capítulo 3

## Marco Normativo

### Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Régimen de Excepción



El emprendimiento  
es de todos

Minhacienda



**CONTADURÍA**  
GENERAL DE LA NACIÓN

Contabilidad  
Pública

### **3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN**

#### **3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.3 CUENTAS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.4 INVENTARIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.5 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.6 OTROS ACTIVOS-PROPIEDADES DE INVERSIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.7 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS INTANGIBLES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.8 OTROS ACTIVOS-ACTIVOS BIOLÓGICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.9 OTROS ACTIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.10 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.11 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

#### **3.12 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.13 CUENTAS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.14 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.15 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.16 PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.17 OTROS PASIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.18 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.19 INGRESOS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.20 INGRESOS-VENTA DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.21 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.22 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.23 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.24 OTROS INGRESOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.25 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.26 GASTOS DE OPERACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.27 GASTOS DE VENTAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.28 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.29 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.30 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.31 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.32 OTROS GASTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.33 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE SALUD**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**3.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

- 3.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 3.48 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**  
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

# Capítulo 4

## Marco Normativo

### Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público



#### **4. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO**

##### **4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

### CONCEPTO No. 20202000000671 DEL 17-01-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inversiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento a la inversión en RTVC con participación del 70% de participación patrimonial

Doctora  
LEIDY TATIANA POVEDA JEREZ  
Contador Canal Trece-Teveandina Ltda.  
Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044142 del día 18 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

“(…) solicito muy amablemente un concepto para darle tratamiento a la inversión que tenemos en RTVC del 70% y su participación patrimonial, dado que estamos regidos bajo normatividades distintas y mediante el método de participación patrimonial generamos una utilidad contable afectando a su vez los estados financieros de manera sustancial.

Cabe aclarar que siempre se le ha dado el mismo tratamiento, pero por motivos de sustentación ante los entres de control solicitamos dicho concepto.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el Capítulo I-Activos, menciona que:



## “5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

### 5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre las decisiones de la entidad receptora de la inversión.
2. Un inversor ejerce control sobre otra entidad si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la entidad receptora de la inversión, b) exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la entidad receptora de la inversión y c) capacidad de utilizar su poder sobre la entidad receptora de la inversión para influir en el valor de los rendimientos del inversor.
3. Un inversor tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad presente de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan, de forma significativa, los rendimientos de la receptora de la inversión. Por su parte, un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la receptora de la inversión cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la receptora de la inversión.
4. Un inversor controla la receptora de la inversión si además del poder sobre la participada y la exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en esa entidad, también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la receptora de la inversión.

### 5.2. Medición inicial

5. Las inversiones en controladas se medirán por el costo en los estados financieros individuales de la controladora. Para el efecto, la empresa comparará ese valor con la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización.

Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

### 5.3. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales de la controladora.

7. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la entidad controlada, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

8. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Si la entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no.

9. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral.

10. Las inversiones en controladas no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

11. Para el caso de las inversiones netas en negocios en el extranjero, en los estados financieros individuales de la controladora se aplicará el método de participación en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados financieros de la entidad controlada, de conformidad con la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

12. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la empresa dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

13. Si los estados financieros de la controladora y los de la controlada se preparan para fechas de corte distintas, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Si se aplican políticas contables diferentes, se realizarán los ajustes a que haya lugar, con el fin de conseguir que las políticas contables de la controlada correspondan con las empleadas por la controladora. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con lo planteado en la consulta, se asume que Teveandina tiene una inversión en la que se configura la existencia de control por lo cual se clasificará como una inversión en controlada. De esta manera, la medición posterior de este tipo de inversiones se realiza con base en la aplicación del método de participación, que implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la porción que le corresponde al inversor en los resultados del periodo y en los cambios en el patrimonio de la controlada. Igualmente, dicho marco determina que, para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la controlada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

En consecuencia, teniendo en cuenta que RTVC es una entidad que aplica el Marco Normativo para entidades de gobierno, deberá realizarse una homologación de políticas identificando las principales diferencias que se puedan presentar en la medición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros de las dos entidades, previo a la aplicación del método de participación patrimonial.

Las explicaciones frente al organismo de control dependerán de las observaciones y objeciones que se formulen, y para ello la entidad deberá respaldarse en la idoneidad del juicio profesional de quien tenga a su cargo el proceso contable, anexando los soportes correspondientes.

Adicionalmente, se informa que a partir del 1 de enero de 2020, las empresas aplicarán el anexo a la Resolución N° 426 del 23 de diciembre de 2019 "Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores,

y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual con relación al tema consultado, en el párrafo 16 señala:

“16. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la empresa controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la empresa controladora. La empresa controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.”

\*\*\*

**4.3 CUENTAS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.4 PRESTAMOS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.5 INVENTARIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****CONCEPTO No. 20202000002561 DEL 06-02-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Propiedad, Planta y Equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de edificio de parqueaderos entregados en concesión.

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS

Director Contabilidad y Planeación Tributaria

Interconexión Eléctrica S.A

Medellín-Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500005182 del 5 de febrero de 2020, donde se dio alcance al radicado 2019550004157-2 del 29 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Con el objetivo de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento de la Contraloría General de la República-CGR, atentamente solicitamos su concepto sobre el tratamiento contable, clasificación y revelación de un hecho económico que se presenta como hallazgo en el informe final de la auditoría realizada a INTERCONEXIÓN ELECTRICA SA. por la Contraloría General de la República-CGR”.

“INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P. -ISA e INTERCOLOMBIA SA. E.S.P. celebraron un Contrato de cuentas en participación donde unen esfuerzos para la explotación de los negocios definidos en el Contrato. INTERCOLOMBIA realiza la representación, administración, operación y mantenimiento de los Activos de uso del Sistema de Transmisión Nacional -STN-y la explotación comercial de los activos eléctricos y no eléctricos, e ISA aporta el derecho de explotación de los activos reservándose su propiedad.

Dentro de los activos aportados por ISA en el Contrato en cuentas en participación, se encuentra el edificio de parqueaderos, el cual, mediante un Contrato de CONCESIÓN DE

ESPACIO FISICO INTERCOLOMBIA lo entregó a la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paúl -CORPAUL-, (en adelante el concesionario) experto en la operación de este tipo de bienes y solo lo puede destinar para prestar el servicio de parqueadero a los empleados de las Empresas del Grupo ISA, sus contratistas y visitantes.

De acuerdo con lo establecido en el contrato de concesión, se debe asegurar al concesionario la recuperación de los costos de operación del parqueadero mediante el recaudo de las tarifas cobradas a los usuarios (empleados de las Empresas del Grupo ISA, sus contratistas y visitantes), la (Sic) cuales son previamente acordadas con INTERCOLOMBIA. Cuando dicho recaudo no alcance a cubrir los costos de la administración y operación del concesionario, éste recibirá un pago por parte de INTERCOLOMBIA para cubrir el faltante.

Es importante resaltar que el activo denominado Edificio de Parqueadero regulatoriamente es considerado Activo No Eléctrico, es decir, activos que no hacen parte de la infraestructura de transporte de energía, pero que son requeridos para cumplir con el objeto social de la Compañía y por como tal son remunerados (activos no eléctricos). La forma de remunerar los activos no eléctricos, está contenida en la Resolución 011 de 2009 de la CREG, la cual establece que equivale al 5,0% del valor de reposición a nuevo de todas las unidades constructivas remuneradas.

(...)

De acuerdo con las definiciones de la NIC 40, es una propiedad de inversión, terrenos o edificios mantenidos para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Sin embargo, el párrafo 9, NIC 40, menciona algunos ejemplos que no se consideran propiedades de inversión. Exactamente el literal c) de dicha norma excluye [...] Propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado).

Por definición administrativa, el edificio de parqueadero es de uso exclusivo para los empleados del Grupo ISA y sus invitados a la Sede Principal, para lo cual la Compañía ha definido las tarifas de pago por el servicio a los usuarios y el recaudo a través de CORPAUL, de acuerdo con el contrato de CONCESIÓN DE ESPACIO.

Por lo anterior, desde nuestro análisis, consideramos que el tratamiento contable a darle al Edificio de parqueaderos, no se encuentra dentro del alcance de la NIC 40 Propiedades de inversión.

(...)

La clasificación y presentación definida por ISA en los estados financieros, fue cuestionada por el equipo auditor de la Contraloría General de la República y finalizó con un hallazgo en el informe de la auditoría realizada en el año 2018, en el cual argumenta que el inmueble fue cedido con el objeto de realizar explotación comercial por lo cual debe clasificarse como propiedad de inversión y no como propiedades, planta y equipo.

De acuerdo con los sustentos presentados, agradecemos confirmar que el tratamiento contable aplicado actualmente por la Compañía es adecuado para el reconocimiento y revelación del activo fijo denominado Edificios de parqueaderos”.

Con base en los antecedentes expuestos y la información remitida por correo electrónico me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971 establece en el artículo 507 la definición de cuentas de participación como “La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida” (Subrayado fuera del texto).

El 20 de diciembre de 2013 Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. e Intercolombia S.A. E.S.P. suscribieron el contrato de cuentas en participación con el objeto de:

“PRIMERA: OBJETO. Por medio del presente Contrato LAS PARTES acuerdan que INTERCOLOMBIA desarrollará las actividades necesarias para: (i) la representación y los servicios de Administración, Operación y Mantenimiento de los Activos de Uso del STN, (ii) servicios técnicos y de asistencia técnica a terceros, (iii) servicios de conexión al STN (iv) la explotación comercial de los Activos no eléctricos, bajo la modalidad de CUENTAS EN PARTICIPACIÓN, reservándose ISA la propiedad de los Activos Eléctricos y los Activos no Eléctricos cuyo uso aporta para la ejecución del Negocio” (Subrayado fuera del texto).



Dentro del Contrato se establece la reglamentación específica y las definiciones de las palabras con las que se debe interpretar, y establece la definición de Activos no Eléctricos como: “Son aquellos activos que no hacen parte de la infraestructura de transporte de energía eléctrica de los Transmisores Nacionales, pero que son requeridos para el desarrollo del Negocio. Hacen parte de estos activos, entre otros, los siguientes: Edificios (sedes administrativas, bodegas, talleres, etc.) maquinaria y equipos (grúas, vehículos, herramientas, etc.) equipos de cómputo y equipos de comunicaciones” (Subrayado fuera de texto).

“SEGUNDA. RESPONSABILIDADES DE INTERCOLOMBIA COMO PARTICIPE GESTOR. Con el propósito de desarrollar el objeto del presente Contrato, INTERCOLOMBIA como PARTÍCIPE GESTOR, además de efectuar todos los trámites que resulten necesarios para la representación de los Activos de Uso del STN de ISA entre el LAC, los Activos de Conexión al STN ante terceros, los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados a terceros, la explotación de Activos no Eléctricos, y el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades que ello conlleve, se compromete a efectuar de conformidad con la regulación vigente, para el negocio (...)” (Subrayado fuera del texto).

En concordancia con lo anterior, Intercolombia S.A. E.S.P. suscribe el contrato de concesión de espacio 4010036 con la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paul-CORPAUL en cuyo objeto se establece que:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. Por medio del presente Contrato. El CONCEDENTE, entrega en calidad de CONCESIÓN DE ESPACIO al CONCESIONARIO el Edificio de Parquaderos, ubicado en el costado oriental de la Sede Principal de ISA, ubicada en la Calle 12 sur # 18-168 de la ciudad de Medellín, concede autorización al CONCESIONARIO para desarrollar la actividad mercantil consistente en la prestación del servicio de parqueadero privado de automotores para las empresas del Grupo ISA y sus visitantes, por su propia cuenta y riesgo y bajo su exclusiva responsabilidad, según se establece en el presente documento (...)” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la cláusula cuarta establece el valor y la forma de pago del contrato, señalando lo siguiente:

“CLÁUSULA CUARTA. VALOR Y FORMA DE PAGO: El CONCESIONARIO pagará al CONCEDENTE, una contraprestación mensual determinada por la siguiente fórmula:

**Valor Mes<sub>n</sub>** = Ingreso por las tarifas establecidas. (Anexo 1) – (menos) valor de los costos de operación Corpaul (Anexo 2)

Para el pago del valor del Contrato de cada mes, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

1. El CONCESIONARIO entregará dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del mes siguiente, el reporte detallado del recaudo del mes anterior, donde se pueda determinar claramente el valor del Ingreso de dicho mes, el cual deberá certificarse por el Revisor Fiscal del CONCESIONARIO dentro del mes objeto del reporte. En caso de existir diferencias entre el reporte detallado y la certificación del revisor fiscal, estas serán corregidas en el siguiente mes de la Facturación.
2. El CONCEDENTE emitirá Factura dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la entrega de la información por parte del CONCESIONARIO, por el valor resultante de aplicar la fórmula para la determinación del valor del mes en cuestión.
3. El CONCESIONARIO pagará dentro de los diez (10) días calendarios siguientes a la aceptación expresa de la Factura. En cualquier caso, la Factura deberá pagarse dentro del mes correspondiente a la presentación de la Factura.

Parágrafo: En caso de que los ingresos por las tarifas establecidas, no alcancen para cubrir el valor de los costos de operación del CONCESIONARIO, este último Facturará al CONCEDENTE la diferencia para obtener dicho valor.” (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, el contrato mencionado establece en la cláusula novena las obligaciones del concesionario, en las que se define:

“CLÁUSULA NOVENA. OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO: Son obligaciones especiales del CONCESIONARIO las siguientes:

(...)

2) Destinar el inmueble, exclusivamente para los fines estipulados en el presente Contrato.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al RCP por la Resolución 049 de 2019, en Marco Conceptual para la Información Financiera, define en el párrafo CC12 la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

## Características cualitativas fundamentales

(...)

### Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible(...)"

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 incorporada a la regulación contable pública, se refiere al tratamiento contable de las Propiedades, planta y equipo, dentro de la cual se establece lo siguiente:

### "Propiedades, Planta y Equipo

(...)

### Alcance

2 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.

(...)

5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 Propiedades de Inversión, utilizará el modelo del costo de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

### Definiciones

6 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se espera utilizar durante más de un periodo.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 40 incorporada a la regulación contable pública, que hace referencia al tratamiento contable de las Propiedades de inversión señala lo siguiente:

“Propiedades de Inversión

(...)

Alcance

2 Esta Norma será aplicable en el reconocimiento, medición y revelación de información de las propiedades de inversión.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no es aplicable a:

(a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura y la NIC 16 Propiedades. Planta y Equipo); y

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Propiedad de inversión (terreno o un edificio-o parte de un edificio-o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Propiedades ocupadas por el dueño son las propiedades que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario como un activo por derecho de uso) para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable).

Clasificación de propiedades como propiedades de inversión o como propiedades ocupadas por el propietario

6 [Eliminado]

7 Las propiedades de inversión se tienen para obtener rentas, apreciación del capital o ambas. Por lo tanto, una propiedad de inversión genera flujos de efectivo que son en gran medida independientes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distinguirá a las propiedades de inversión de las ocupadas por el dueño. La producción de bienes o la prestación de servicios (o el uso de propiedades para fines administrativos) generan flujos de efectivo que no son atribuibles solamente a las propiedades, sino a otros activos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios. La NIC 16 se aplica a propiedades ocupadas por el propietario y la NIIF 16 a las propiedades ocupadas por el propietario mantenidas por un arrendatario como un activo por derecho de uso.

(...)

9 Los siguientes son ejemplos de partidas que no son propiedades de inversión y que, por lo tanto, no se incluyen en el alcance de esta Norma:

(a) Inmuebles con el propósito de venderlos en el curso normal de las actividades del negocio o bien que se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta (véase la NIC 2 Inventarios), por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su disposición en un futuro cercano o para desarrollarlas y revenderlas.

(b) [eliminado]

(c) Propiedades ocupadas por el dueño (véase las NIC 16 y NIIF 16), incluyendo, entre otras, las propiedades que se tienen para su uso futuro como propiedades ocupadas por el dueño, propiedades que se tienen para realizar en ellas construcciones o desarrollos futuros y utilizarlos posteriormente como ocupados por el dueño, propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado) y propiedades ocupadas por el dueño en espera de desprenderse de ellas.

(d) [eliminado]

(e) Las propiedades arrendadas a otra entidad en régimen de arrendamiento financiero.

10 Ciertas propiedades se componen de una parte que se tiene para ganar rentas o apreciación del capital, y otra parte que se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos. Si estas partes pueden ser vendidas separadamente (o colocadas por separado en régimen de arrendamiento financiero), la entidad las contabilizará también por separado. Si no fuera así, la propiedad únicamente se calificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

11 En ciertos casos, la entidad suministra servicios complementarios a los ocupantes de una propiedad. Esta entidad tratará dicho elemento como propiedades de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato. Un ejemplo podría ser la vigilancia y los servicios de mantenimiento que proporciona el dueño de un edificio a los arrendatarios que lo ocupan.

(...)” Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

La NIC 40 incorporada a la regulación contable pública establece que las propiedades de inversión son bienes mantenidos por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

Dentro de los ejemplos que establece la NIC 40 (párrafo 9) de bienes que no son propiedades de inversión, se hace referencia a las propiedades ocupadas por el dueño, incluyendo, entre otras, aquellas propiedades ocupadas por empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado).

El contrato de concesión suscrito por Intercolombia S.A. E.S.P. autoriza a la Corporación de Fomento Asistencial del Hospital Universitario San Vicente de Paul (CORPAUL) para desarrollar la actividad mercantil consistente en la prestación del servicio de parqueadero privado de automotores para las empresas del Grupo ISA y, adicionalmente, sus visitantes.

Según las aclaraciones remitidas por correo electrónico a esta dependencia, la empresa no obtiene rentas derivadas del contrato de concesión suscrito con CORPAUL, dado que se busca viabilizar la operación eficiente del edificio de parqueadero, razón por la cual las tarifas cobradas por CORPAUL por el servicio de parqueadero tienen como objetivo el recaudo equivalente a los costos en que incurre para operarlo.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que según la NIC 40 las propiedades ocupadas por los empleados (paguen o no rentas según su valor de mercado), este tipo de bienes no son propiedades de inversión, por lo que ISA reconocerá el edificio destinado para parqueaderos de los funcionarios de la empresa como Propiedades, Planta y Equipo según la NIC 16 incorporada a la regulación contable pública.

\*\*\*

**4.7 OTROS ACTIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.11 CUENTAS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.14 PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.



## 4.15 OTROS PASIVOS

## CONCEPTO No. 20202000055581 DEL 20-10-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos-venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctora  
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
Subdirectora Financiera  
Departamento Nacional de Planeación  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20205500041972 del 15 de septiembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“ (...) el Departamento Nacional de Planeación (DNP), como Entidad de Gobierno y atendiendo las disposiciones en materia contable mediante conceptos, doctrina y demás normatividad establecida por la CGN, ha realizado los respectivos registros contables referentes a los Recursos Entregados en Administración a Enterritorio con quien se suscriben convenios o contratos con el fin de que dicha entidad reciba, custodie y administre estos recursos, teniendo en cuenta los diferentes conceptos: CGN20172000055821, CGN201720000106301, CGN20172300103951, CGN201723000043351, 20202000003231, como lo establecido en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación (...)

## I. CONTABILIZACIONES DNP, de acuerdo con la Resolución 090 de 2020 de la CGN:

- Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones.

CONTABILIZACION INICIAL - REGISTRO DNP			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
19080101	Recursos Entregados en Administración	XXX	
470510	Inversión		XXX

- Ejecución mensual de acuerdo con la información recibida por Enterritorio.

La cuenta 19080101 de Recursos entregados en administración, disminuye de acuerdo con los informes periódicos presentados por ENTerritorio, de acuerdo con los conceptos de cada gasto, de la siguiente manera:

CONTABILIZACION EJECUCION ENTREGADA POR ENTERRITORIO			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
5111	Gasto Específico	XXX	
19080101	Recursos Entregados en Administración		XXX

NOTA: En los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales, el gasto utilizado es la cuenta contable 542302 transferencias para Proyectos de Inversión.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas en conjunto con Enterritorio, con el fin de identificar las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas, en las que esta entidad argumenta que no debe reportar cifras ya que suscribe contratos específicos con los Municipios, el DNP tomó como alternativa para minimizar estas diferencias registrar el gasto de la ejecución de los recursos reportados por ENTERRITORIO al tercero de cada ente territorial, solicitando a los Municipios afectar el ingreso en la cuenta contable 442802 para proyectos de inversión afectando el tercero del DNP, sin embargo, el resultado no ha sido el esperado.

(...)

## ARGUMENTOS PRESENTADOS POR ENTERRITORIO

Por otra parte, a continuación, Enterritorio presenta los argumentos de los registros contables que realiza en las cuentas de los convenios que maneja por la línea de negocios de gestión de proyectos:

## I. "NATURALEZA DE LA ENTIDAD Y LA LINEA DE GESTION DE PROYECTOS

Que mediante el Decreto 495 de 2019 en el artículo primero determinó que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en adelante se denominará la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, (en adelante ENTerritorio), por lo que todas las referencias y/o disposiciones legales o reglamentarias vigentes relacionadas con FONADE se entenderán hechas a ENTerritorio.

ENTerritorio es una empresa industrial y comercial del estado de carácter financiero, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y vinculada al Departamento Nacional de Planeación, que tiene por objeto: "Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas."; en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gestión de Proyectos.

Bajo la Línea de Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña.

El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio.

## II. MARCO REGULATORIO CONTABLE

Los estados financieros de la Empresa Nacional Promotora Del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, y sus comparativos, son preparados de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 037 de 2017, incorporado en el anexo técnico compilatorio No.1 del Decreto 2420 de 2015 (compilado y actualizado en el Decreto 2270 del 28 de diciembre de 2019), en aplicación de la Resolución 056 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación.

(...)

ENTerritorio al ser vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de registro, prepara información para reporte bajo el catálogo único de información financiera con fines de supervisión dando cumplimiento a las instrucciones dadas por esta Superintendencia.

En este sentido, ENTerritorio registra la contabilidad de los convenios y contratos suscritos en la línea de Gestión de Proyectos bajo el régimen simplificado de información financiera, de conformidad con la Circular 030 del 27 de octubre de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Dado lo anterior, para el cumplimiento a las instrucciones de la Superintendencia Financiera de Colombia, las operaciones de esta línea de negocio se realizan bajo el Catálogo Único de Información Financiera en un control contable independiente, que no afecta la estructura financiera de la entidad.

Para el reporte en el CHIP la Línea de Gestión de Proyectos dado que dichos saldos no afectan la estructura financiera de la Entidad, estos son homologados en las cuentas de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y su contrapartida la cuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos Fiduciarios.

### III. DEL REGISTRO CONTABLE

Como se mencionó en el primer acápite, El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio, dado que la responsabilidad en esta línea de negocio es de medio y no de resultado.

Bajo norma local, antes de la entrada en vigencia de la aplicación de las Nomas Internacionales de Información Financiera, para efectos de la Superintendencia Financiera, la entidad efectuaba los registros en cuentas de orden fiduciarias y para el reporte del CHIP a la Contaduría General de la Nación aplicaba el concepto emitido bajo el radicado número 20132000038631 del 8 de octubre de 2013, en el cual reconoce un debito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en

la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, y ratificado mediante el radicado 20132000068701 del 16 de diciembre de 2013.

Con la entrada en aplicación del nuevo marco normativo la Superintendencia Financiera emitió el catálogo único de información financiera, en el cual suprimió el grupo 7 de cuentas de orden fiduciarias, por lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza de los negocios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos no han cambiado, es decir, la responsabilidad es de medio y los recursos recibidos para la ejecución siguen siendo de los clientes, por ende no afectan la estructura financiera de la Entidad, se mantuvo el control contable de dichos negocios. Información insumo para realizar los reportes de información tanto a la Superintendencia como a la Contaduría.

(...)

Por lo anterior, la entidad mantuvo el control contable de los negocios de la línea de gestión de proyectos establecido, el cual es independiente a la contabilidad propia de la Entidad.

Finalmente con la expedición de la Circular 030 de 2017 de la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros.”

Considerando los planteamientos anteriores, el DNP da cumplimiento a lo establecido por la CGN para Entidades de Gobierno en el registro de los Recursos Entregados en Administración, así mismo, ENTERRITORIO contabiliza los convenios de gestión en cuentas de orden, originándose diferencias al momento de realizar la conciliación de las Operaciones Recíprocas entre las dos Entidades, de la siguiente manera:

(...)

Así mismo, se solicita comedidamente responder puntualmente las inquietudes presentadas por Enterritorio, las cuales se enuncian a continuación:

1. ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, el cual coincide con los conceptos que ha emitido la Contaduría General de la Nación. Teniendo en cuenta lo anterior ¿Es adecuado el manejo contable implementado por Enterritorio?

2. En el evento que la respuesta al anterior punto sea negativa, ¿Cuál debe ser el procedimiento que ENTerritorio debe adelantar respecto de los saldos de los convenios y contratos suscritos bajo la Línea de Gestión de Proyectos” y homologación en el informe del CHIP para la consolidación del Balance General de la Nación? y ¿Para efectos del reporte realizado por ENTerritorio a la Contaduría General de la Nación, los saldos derivados de las transacciones de la Línea de Gestión de Proyectos, qué cuentas contables debería afectar?

Por otra parte, el DNP considera pertinente determinar si la ejecución de los recursos de los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales que se registran en la cuenta contable 542302 ¿Para Proyectos de Inversión, debe ser registrado al tercero de ENTERRITORIO o al tercero de cada Ente Territorial?”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones para el Marco Normativo para entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, la CGN modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se establece:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los



empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

#### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posempleo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO en el caso de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)"  
(Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 14 de enero de 2020, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta a la CGN sobre el reconocimiento de las cuotas de administración pactadas en los contratos de mandato suscritos entre el DNP y ENTerritorio. Al respecto, la CGN emitió el concepto N°2020200003231 del 12 de febrero del 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:

“(…) Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del parágrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

## 2. Consideraciones para el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, estableció:

“Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (Subrayado fuera del texto).

En dicho catálogo, anexo a la Resolución N°037 de 2017, se contempla la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública

mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

En ese sentido, cuando los recursos son entregados a otras entidades distintas de las sociedades fiduciarias, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución N 037 de 2017, reportando los recursos en efectivo recibidos del DNP, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior con independencia de las homologaciones que ENTerritorio realice para efectos de reportar información a otros entes de supervisión y control.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, ENTerritorio homologará en el reporte los saldos de la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por ENTerritorio, esta homologará los saldos de estos activos en las cuentas la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán por el DNP debitando la subcuenta la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte ENTerritorio homologará estas variaciones en el reporte afectando los saldos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con las comisiones y cuotas de administración pactadas en los convenios suscritos entre el DNP y ENTerritorio, se reitera lo establecido en el concepto N°2020200003231 del 12 de febrero del 2020 en el que se desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP.

En cuanto al reconocimiento de las comisiones y cuotas de administración por parte de ENTerritorio, corresponde a esta empresa realizar el reconocimiento contable del ingreso con base en la definición establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del "ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN. Adicionalmente, homologará, para efectos del reporte, el registro de tales ingresos en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20202000055581 DEL 20-10-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos-venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de cuota de administración en contratos de mandato.

Doctora  
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
 Subdirectora Financiera  
 Departamento Nacional de Planeación  
 Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20205500041972 del 15 de septiembre de 2020, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“ (...) el Departamento Nacional de Planeación (DNP), como Entidad de Gobierno y atendiendo las disposiciones en materia contable mediante conceptos, doctrina y demás normatividad establecida por la CGN, ha realizado los respectivos registros contables referentes a los Recursos Entregados en Administración a Enterritorio con quien se suscriben convenios o contratos con el fin de que dicha entidad reciba, custodie y administre estos recursos, teniendo en cuenta los diferentes conceptos: CGN20172000055821, CGN201720000106301, CGN20172300103951, CGN201723000043351, 20202000003231, como lo establecido en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación (...)

I. CONTABILIZACIONES DNP, de acuerdo con la Resolución 090 de 2020 de la CGN:

- Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones.

CONTABILIZACION INICIAL - REGISTRO DNP			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
19080101	Recursos Entregados en Administración	XXX	
470510	Inversión		XXX

- Ejecución mensual de acuerdo con la información recibida por Enterritorio.

La cuenta 19080101 de Recursos entregados en administración, disminuye de acuerdo con los informes periódicos presentados por ENTerritorio, de acuerdo con los conceptos de cada gasto, de la siguiente manera:

CONTABILIZACION EJECUCION ENTREGADA POR ENTERRITORIO			
Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
5111	Gasto Especifico	XXX	
19080101	Recursos Entregados en Administración		XXX

NOTA: En los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales, el gasto utilizado es la cuenta contable 542302 transferencias para Proyectos de Inversión.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas en conjunto con Enterritorio, con el fin de identificar las diferencias que se presentan en operaciones recíprocas, en las que esta entidad argumenta que no debe reportar cifras ya que suscribe contratos específicos con los Municipios, el DNP tomó como alternativa para minimizar estas diferencias registrar el gasto de la ejecución de los recursos reportados por ENTERRITORIO al tercero de cada ente territorial, solicitando a los Municipios afectar el ingreso en la cuenta contable 442802 para proyectos de inversión afectando el tercero del DNP, sin embargo, el resultado no ha sido el esperado.

(...)

#### ARGUMENTOS PRESENTADOS POR ENTERRITORIO

Por otra parte, a continuación, Enterritorio presenta los argumentos de los registros contables que realiza en las cuentas de los convenios que maneja por la línea de negocios de gestión de proyectos:

#### I. "NATURALEZA DE LA ENTIDAD Y LA LINEA DE GESTION DE PROYECTOS

Que mediante el Decreto 495 de 2019 en el artículo primero determinó que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en adelante se denominará la Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, (en adelante ENTerritorio), por lo que todas las referencias y/o disposiciones legales o reglamentarias vigentes relacionadas con FONADE se entenderán hechas a ENTerritorio.

ENTerritorio es una empresa industrial y comercial del estado de carácter financiero, dotada de personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y vinculada al Departamento Nacional de Planeación, que tiene por objeto: “Ser agente en cualquiera de las etapas del ciclo de proyectos de desarrollo, mediante la preparación, financiación y administración de estudios, y la preparación, financiación, administración y ejecución de proyectos de desarrollo en cualquiera de sus etapas.”; en función del mismo, desarrolla cuatro líneas de negocio dentro de la cuales se encuentra la Línea de Gestión de Proyectos.

Bajo la Línea de Gestión de Proyectos, la responsabilidad de ENTerritorio se circunscribe al acompañamiento en la ejecución de planes, programas, proyectos de inversión o parte de estos, asumiendo única y exclusivamente obligaciones de intermediación para con quien lo contrata, compartiendo actividades y tareas específicas con el ejecutor, entre las que se encuentran la administración de recursos, supervisión e interventoría, contratación, manejo contable y control de los recursos, sin asumir en ningún caso una obligación de resultado frente a la ejecución del proyecto que acompaña.

El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio.

## II. MARCO REGULATORIO CONTABLE

Los estados financieros de la Empresa Nacional Promotora Del Desarrollo Territorial-ENTerritorio, y sus comparativos, son preparados de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 037 de 2017, incorporado en el anexo técnico compilatorio No.1 del Decreto 2420 de 2015 (compilado y actualizado en el Decreto 2270 del 28 de diciembre de 2019), en aplicación de la Resolución 056 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación.

(...)

ENTerritorio al ser vigilado por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de registro, prepara información para reporte bajo el catálogo único de información financiera con fines de supervisión dando cumplimiento a las instrucciones dadas por esta Superintendencia.

En este sentido, ENTerritorio registra la contabilidad de los convenios y contratos suscritos en la línea de Gestión de Proyectos bajo el régimen simplificado de información financiera, de conformidad con la Circular 030 del 27 de octubre de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC.

Dado lo anterior, para el cumplimiento a las instrucciones de la Superintendencia Financiera de Colombia, las operaciones de esta línea de negocio se realizan bajo el Catálogo Único de Información Financiera en un control contable independiente, que no afecta la estructura financiera de la entidad.

Para el reporte en el CHIP la Línea de Gestión de Proyectos dado que dichos saldos no afectan la estructura financiera de la Entidad, estos son homologados en las cuentas de orden 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y su contrapartida la cuenta 930803-Recursos entregados en administración -Encargos Fiduciarios.

### III. DEL REGISTRO CONTABLE

Como se mencionó en el primer acápite, El valor del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o la forma de retribución que se pacte con el cliente, en ese sentido, bajo esta línea, ENTerritorio realiza la administración financiera de los recursos independiente que estos sean girados para su manejo, sin embargo, siguen siendo de propiedad del cliente contratante, por lo que NO son incorporados al presupuesto, NI afectan la situación financiera de ENTerritorio, dado que la responsabilidad en esta línea de negocio es de medio y no de resultado.

Bajo norma local, antes de la entrada en vigencia de la aplicación de las Nomas Internacionales de Información Financiera, para efectos de la Superintendencia Financiera, la entidad efectuaba los registros en cuentas de orden fiduciarias y para el reporte del CHIP a la Contaduría General de la Nación aplicaba el concepto emitido bajo el radicado número 20132000038631 del 8 de octubre de 2013, en el cual reconoce un debito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en



la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, y ratificado mediante el radicado 20132000068701 del 16 de diciembre de 2013.

Con la entrada en aplicación del nuevo marco normativo la Superintendencia Financiera emitió el catálogo único de información financiera, en el cual suprimió el grupo 7 de cuentas de orden fiduciarias, por lo anterior, teniendo en cuenta que la naturaleza de los negocios suscritos bajo la línea de gestión de proyectos no han cambiado, es decir, la responsabilidad es de medio y los recursos recibidos para la ejecución siguen siendo de los clientes, por ende no afectan la estructura financiera de la Entidad, se mantuvo el control contable de dichos negocios. Información insumo para realizar los reportes de información tanto a la Superintendencia como a la Contaduría.

(...)

Por lo anterior, la entidad mantuvo el control contable de los negocios de la línea de gestión de proyectos establecido, el cual es independiente a la contabilidad propia de la Entidad.

Finalmente con la expedición de la Circular 030 de 2017 de la Superintendencia Financiera, mediante la cual da instrucciones para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Información Financiera con Fines de Supervisión de los portafolios de terceros, los negocios fiduciarios y cualquier otro recurso administrado por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC, ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros.”

Considerando los planteamientos anteriores, el DNP da cumplimiento a lo establecido por la CGN para Entidades de Gobierno en el registro de los Recursos Entregados en Administración, así mismo, ENTERRITORIO contabiliza los convenios de gestión en cuentas de orden, originándose diferencias al momento de realizar la conciliación de las Operaciones Recíprocas entre las dos Entidades, de la siguiente manera:

(...)

Así mismo, se solicita comedidamente responder puntualmente las inquietudes presentadas por Enterritorio, las cuales se enuncian a continuación:

1. ENTerritorio realiza el control contable de acuerdo con este el régimen simplificado de información financiera, y bajo el catálogo único de información financiera y para efectos de reporte al CHIP de la Contaduría General de la Nación realiza la homologación en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos administrados en nombre de terceros, el cual coincide con los conceptos que ha emitido la Contaduría General de la Nación. Teniendo en cuenta lo anterior ¿Es adecuado el manejo contable implementado por Enterritorio?

2. En el evento que la respuesta al anterior punto sea negativa, ¿Cuál debe ser el procedimiento que ENTerritorio debe adelantar respecto de los saldos de los convenios y contratos suscritos bajo la Línea de Gestión de Proyectos” y homologación en el informe del CHIP para la consolidación del Balance General de la Nación? y ¿Para efectos del reporte realizado por ENTerritorio a la Contaduría General de la Nación, los saldos derivados de las transacciones de la Línea de Gestión de Proyectos, qué cuentas contables debería afectar?

Por otra parte, el DNP considera pertinente determinar si la ejecución de los recursos de los Contratos Plan hoy Pactos Territoriales que se registran en la cuenta contable 542302 ¿Para Proyectos de Inversión, debe ser registrado al tercero de ENTERRITORIO o al tercero de cada Ente Territorial?”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones para el Marco Normativo para entidades de Gobierno

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Con la expedición de la Resolución 090 de 2020, la CGN modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el cual se establece:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual

de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

### 3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o, en el caso de administración de recursos del plan de activos para beneficios posemplo, la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo o Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO en el caso de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR (...)" (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 14 de enero de 2020, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta a la CGN sobre el reconocimiento de las cuotas de administración pactadas en los

contratos de mandato suscritos entre el DNP y ENTerritorio. Al respecto, la CGN emitió el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020, en el cual se concluyó lo siguiente:

“(…) Con base en lo señalado anteriormente, el contrato establece condiciones para la realización del pago por parte del DNP, más no para el reconocimiento de la obligación frente a ENTerritorio, cuyos montos se encuentran establecidos contractualmente. De tal forma que el DNP deberá reconocer la obligación por concepto de cuota de administración una vez establezca el monto sobre el que se espera realizar la salida de recursos conforme a lo pactado contractualmente debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cumplidas las condiciones del párrafo 3 de la cláusula 8 del contrato, realizará el pago a ENTerritorio y debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

## 2. Consideraciones para el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

El artículo 8 de la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, estableció:

“Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (Subrayado fuera del texto).

En dicho catálogo, anexo a la Resolución N°037 de 2017, se contempla la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define los ingresos como “(…)incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio,

distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De igual forma, establece que son recursos controlados aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación.

En ese sentido, cuando los recursos son entregados a otras entidades distintas de las sociedades fiduciarias, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Ahora bien, para el caso de ENTerritorio como empresa administradora de los recursos, bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, deberá homologar sus cuentas al Catálogo General de Cuentas (CGC), anexo a la Resolución N 037 de 2017, reportando los recursos en efectivo recibidos del DNP, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior con independencia de las homologaciones que ENTerritorio realice para efectos de reportar información a otros entes de supervisión y control.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la

obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, ENTerritorio homologará en el reporte los saldos de la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por ENTerritorio, esta homologará los saldos de estos activos en las cuentas la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán por el DNP debitando la subcuenta la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte ENTerritorio homologará estas variaciones en el reporte afectando los saldos de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En lo relacionado con las comisiones y cuotas de administración pactadas en los convenios suscritos entre el DNP y ENTerritorio, se reitera lo establecido en el concepto N°20202000003231 del 12 de febrero del 2020 en el que se desarrolla el procedimiento contable para el registro de estos hechos económicos por parte del DNP.

En cuanto al reconocimiento de las comisiones y cuotas de administración por parte de ENTerritorio, corresponde a esta empresa realizar el reconocimiento contable del ingreso con base en la definición establecida en el Marco Conceptual para la Información Financiera del "ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1" del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN. Adicionalmente, homologará, para efectos del reporte, el registro de tales ingresos en la subcuenta 439014-Administración de proyectos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

\*\*\*



## 4.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

## CONCEPTO No. 20202000038041 DEL 21-07-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del ajuste por conversión cuando la moneda funcional difiere de la moneda de presentación

Doctora  
SANDRA ROCÍO MEDINA LOZADA  
Profesional Especializado 222-07  
Subdirección de Energía  
Contraloría de Bogotá D.C.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500031252, el día 08 de julio de 2020, mediante la cual consulta:

“De manera atenta, me permito consultar sobre el manejo de la Conversión de Estados Financieros, para empresas de servicios públicos de así (SIC):

Se trata de una empresa que presta servicios públicos, su moneda funcional es el dólar y presenta estados financieros en pesos colombianos al final del periodo; la consulta está orientada a ¿cuál es el tratamiento contable para registrar el ajuste en diferencia en conversión de las cuentas de activos, pasivos patrimonio ingresos (SIC), costos y gastos?

Así como, la afectación de las cuentas contables que corresponden a estas transacciones, aclarando si los ajustes en diferencia en conversión hacen parte de la distribución de utilidades y la normatividad aplicable.

El 10 de julio de 2020 mediante correo electrónico, la peticionaria nos informó “la empresa es de servicios públicos domiciliarios esta en el Grupo 1, Transportadora de Gas Internacional, clasificada de acuerdo con la Resolución 037 de 2017 de la Contaduría General de la Nación, cuya moneda funcional es el dólar, presenta estados financieros en pesos colombianos”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La NIC 21-Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, contenida en el “Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo 1”, del Decreto 2420 de 2015, incorporado por el Decreto 2270 de 2019, a su vez incorporado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la Resolución 056 de 2020, al Régimen de Contabilidad Pública, señala:

### “Definiciones

8 (...) Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros. Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. (...)

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. (...)

### Conversión a la moneda de presentación

38 La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados.

39 Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

3. los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;

4. los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y
5. todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

40 Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio promedio del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultar. inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39(c) proceden de:

- La conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre.
- La conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas, surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de las participaciones no controladoras en el estado consolidado de situación financiera” (Subrayado fuera de texto).

La NIC 1-Presentación de Estados Financieros, contenida en el “Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo 1”, del Decreto 2420 de 2015, incorporado por el Decreto 2270 de 2019, a su vez incorporado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 056 de 2020, al Régimen de Contabilidad Pública, establece:

#### Definiciones

7 (...) “Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:(...)

- ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera); (...)

Juego completo de estados financieros (...)

10A Una entidad puede presentar un estado del resultado del periodo y otro resultado integral único, con el resultado del periodo y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del periodo presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del periodo en un estado de resultado del periodo separado. Si lo hace así, el estado del resultado del periodo separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo. (...)

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

82A La sección del otro resultado Integral presentará partidas por los importes para el periodo de:

- partidas de otro resultado integral [excluyendo los importes del párrafo (b)], clasificadas por naturaleza y agrupadas en aquellas que, de acuerdo con otras NIIF:
  - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
  - (ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas (...) (Subrayado fuera de texto).”

Asimismo, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 037 de 2017, incorporó el Catálogo General de Cuentas que será utilizado por las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN. Dentro de dicha estructura el Código Contable establecido es la subcuenta 328101-Ganancia o pérdida por conversión de estados financieros, de la cuenta 3281-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las transacciones son inicialmente reconocidas por E.S.P. Transportadora de Gas Internacional S.A., en su moneda funcional, dólar, que corresponde a la moneda del entorno económico principal en el que opera la Empresa. Para efectos de presentar sus estados financieros en pesos colombianos, los activos y pasivos se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del respectivo estado de situación financiera, los ingresos y gastos pueden ser convertidos con la tasa de cambio de la fecha de la transacción o la tasa de cambio promedio del periodo, y las diferencias en cambio resultantes se reconocen en el Otro Resultado Integral (ORI); asimismo, éste efecto debe ser incluido en la subcuenta 328101-Ganancia o pérdida por conversión de estados financieros, de la cuenta 3281-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, para efectos de reportes de la información financiera a la Contaduría General de la Nación.

El ajuste por conversión es una de las tantas partidas que forman parte del Otro Resultado Integral, el cual es presentado de forma separada del Estado de Resultados, ya que incluye partidas que se reclasificarán o no se reclasificarán a resultados en periodos posteriores, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

\*\*\*

#### **4.17 INGRESOS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES****CONCEPTO No. 20202000000991 DEL 21-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-venta de bienes Ingresos Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el desarrollo de contratos o convenios de gestión integral de proyectos.

Doctor  
 JORGE ALBERTO MORENO VILLAREAL  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio  
 Ciudad.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500044312 del 19 de diciembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT) y ENTerritorio relacionado con los convenios o contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, donde la obligación adquirida por ENTerritorio es de resultados, entregando plenamente ejecutado un proyecto, respondiendo sobre la ejecución por su cuenta y riesgo y donde los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones generales sobre los contratos o convenios de gestión integral de proyectos

La sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto con número de radicación 1881 y Número Único 11001-03-06-000-2008-00013-00 de 2008, manifestó lo siguiente:

“(…) El problema es entonces dilucidar si efectivamente la entrega de los dineros se hace a título de pago de un precio o de administración de recursos, y de aquí se debe dilucidar a quién acrecen los rendimientos financieros de tales dineros.

(…)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

Además de esta interpretación general que tiene en cuenta las atribuciones y los fines de las entidades públicas, pasa la Sala a aplicar las reglas de los artículos 1620 y 1622 del Código Civil a los contratos de gerencia integral de proyectos, con base en la información disponible, de suerte que si ambas partes los han ejecutado bajo el entendido de que Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él” y que “el pago que se realice a Fonade en su condición de contratista, corresponde a la



contraprestación que éste recibe por la ejecución del proyecto de inversión, incluido los costos administrativos asociados al mismo”, mal puede un tercero interpretar las cláusulas de los convenios interadministrativos contradiciendo la forma práctica con la que han interpretado sus obligaciones y les han dado cumplimiento. Como se expuso antes, prima en este caso la intención de las partes demostrada por la forma como se han ejecutado tales contratos, de acuerdo con las normas del Código Civil.

Advierte la Sala que la aplicación que ha hecho de las disposiciones contenidas en el Código Civil obedece a que el contrato llamado de gerencia integral de proyectos, es un contrato atípico, pues si bien el artículo 32 de la ley 80 de 1993, enlista como uno de los objetos posibles del contrato de consultoría, el de la “gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos”, la prestación a cargo del consultor está constituida fundamentalmente por servicios inmateriales, mientras que, teniendo en cuenta la descripción que se ha hecho de él y los documentos revisados, en el contrato de gerencia integral de proyectos Fonade “asume, bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto o parte de él”. Entonces, su atipicidad impone que sea examinado a la luz de las reglas de interpretación señaladas.

Con base en las premisas anteriores, la Sala RESPONDE:

“¿Los rendimientos financieros generados por las inversiones que realice Fonade con recursos correspondientes al pago que efectúen sus contratantes en cumplimiento de convenios interadministrativos de Gerencia Integral de Proyectos, son de su propiedad o de la entidad pública que lo contrató?”

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad.”  
(Subrayados fuera del texto).

## **2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno**

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual está integrado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

EL Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante el cual se expidió el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, e el numeral 5 Principios de Contabilidad, dispone:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

### **3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público**

El Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 049 de 2019, establece el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por su parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera, de dicho Marco, señala en el párrafo CC12, la característica cualitativa de representación fiel:

“Características cualitativas de la información financiera útil

Características cualitativas fundamentales

(...) Representación fiel

CC12 Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que lo es alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (...)”

El mismo documento, define un activo en el párrafo 4.4 como “... un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. (...)”

4.6 Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal. ... (...)” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, en lo referente a los activos, señala lo siguiente:

“4.8 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.” (Subrayado fuera de texto)

Frente a los pasivos el Marco Conceptual para la Información financiera menciona que

“4.4 (...) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (...)”

Ahora bien, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 incorporada a la regulación contable pública, aborda lo relacionado con los Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, y al respecto señala:

“Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

Alcance

5 Una entidad aplicará esta Norma a todos los contratos con clientes, excepto en los siguientes casos:

- (a) contratos de arrendamiento dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos;
- (b) contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
- (c) instrumentos financieros y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; e
- (d) intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales. Por ejemplo, esta Norma no se aplicaría a un contrato entre dos compañías de petróleo que acuerden un intercambio de petróleo para satisfacer la demanda de sus clientes en diferentes localizaciones especificadas sobre una base de oportunidad.

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contra parte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Reconocimiento

Identificación del contrato

9 Una entidad contabilizará un contrato con un cliente que queda dentro del alcance de esta Norma solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y

(e) es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente...

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

35 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

(a) el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza...;

(b) el desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o

(c) el desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad... y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

(...)

Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

38 Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 35 y 37, una entidad satisfará en un momento determinado. Para determinar el

momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control de los párrafos 31 a 34. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

(a) La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo-si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

(b) El cliente tiene el derecho legal al activo-el derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.

(c) La entidad ha transferido la posesión física del activo-la posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo.

(d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo-la transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes...

(e) El cliente ha aceptado el activo-la aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. ...

(...)

Cambios en el precio de la transacción

87 Después del comienzo del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otros cambios en circunstancias que modifican el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios comprometidos. (...)" (Subrayados fuera de texto)

La guía de aplicación de la NIIF 15 incorporada a la normatividad contable pública, establece lo siguiente:

#### Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). ...

(...)

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si se obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una obligación de desempeño en su nombre.

(...)

B35B Cuando una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de

su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, con base en lo definido en la regulación contable pública y, adicionalmente, en los argumentos expuestos por el Consejo de Estado, en lo relacionado con los contratos o convenios de gestión integral de proyectos suscritos entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y ENTerritorio, este último asume bajo su cuenta y riesgo, la ejecución de un proyecto en el que se encuentran obligaciones de desempeño, razón por la cual los recursos recibidos en el marco de los pactado en dichos contratos o convenios, se reconocerán como ingresos operacionales.

En consecuencia, el tratamiento contable para los contratos o convenios de gerencia integral de proyectos que cumplan con las características mencionadas anteriormente será el establecido a continuación:

### **1. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio**

a. Entrega de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:

Los pagos realizados por el Ministerio para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un activo según su naturaleza o un gasto.

Ahora bien, si los recursos girados para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.



**b. Reconocimiento de los ingresos:**

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, el Ministerio deberá reconocer el activo a medida que la entidad asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el activo correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el activo una vez lo entregue la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del activo, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del activo recibido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, el Ministerio deberá reconocer los gastos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad contratada de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

**2. Tratamiento contable de los contratos o convenios de gestión integral de proyectos para ENTerritorio**

La ejecución de contratos firmados bajo la modalidad de Gerencia Integral de Proyectos, mediante los cuales una entidad contratante entrega recursos al ENTerritorio para que este desarrolle por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la consecución de los fines del proyecto, deberán ser tratados contablemente según lo establecido en la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes”, considerando que esta entidad actúa como agente principal, ejecutando los recursos bajo su responsabilidad, y estando obligada contractualmente a entregar el proyecto plenamente concluido, por lo que se puede determinar que tiene una obligación de resultado. De esta manera, los recursos que recibe el ENTerritorio deberán reconocerse como ingresos a medida que se cumpla con el objetivo del proyecto y de acuerdo con las condiciones contractuales que se establezcan.

De conformidad con lo anterior, el procedimiento contable que deberá llevar a cabo ENTerritorio para reconocer los hechos económicos que se derivan del contrato de gerencia integral de proyectos es el que se indica a continuación:

**a. Recepción de recursos de la entidad contratante para la ejecución del proyecto:**

Los recursos recibidos por ENTerritorio en calidad de pago para la ejecución de un proyecto de gerencia integral, así como los recursos denominados “cuota de gerencia”, se deberán registrar como un pasivo homologado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910 -INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocerse como un ingreso, las cuales se describen en el literal d. de este apartado.

Ahora bien, si los recursos que recibe ENTerritorio para la ejecución del proyecto son en condición de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, homologado a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

b. Entrega de recursos a terceros contratistas:

ENTerritorio deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos que surjan de la ejecución del proyecto, por lo cual, cuando se realice la contratación de terceros para el desarrollo de una obra de construcción o para la prestación de un servicio relacionado con el proyecto, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación. Así pues, cuando ENTerritorio entregue los recursos de manera anticipada a sus contratistas, deberá reconocerlos como un activo homologado en las siguientes cuentas, según corresponda:

-Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este le proveerá.

-Cuenta 1906-AVANCES y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando los terceros realicen la entrega de los bienes o servicios contratados por ENTerritorio.

c. Reconocimiento de inventarios:

Cuando el propósito del proyecto sea el suministro o construcción de bienes, o la prestación de servicios si aún no se ha realizado el ingreso respectivo y si a ello hubiere lugar, ENTerritorio deberá reconocer un inventario homologado en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

d. Reconocimiento de los ingresos:

Si el proyecto está relacionado con la construcción o suministro de un bien, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos a medida que el contratante asuma los riesgos y beneficios de este, lo que generalmente ocurre cuando se realiza la entrega mediante los medios que así lo acrediten, según lo tengan establecido entre las partes. Si se pactaron entregas parciales, deberá registrar el ingreso correspondiente de forma proporcional a la entrega realizada; por otro lado, si se pactó una sola entrega al finalizar el proyecto, la entidad reconocerá el ingreso una vez lo entregue a la entidad contratante.

Con la entrega del bien y el reconocimiento del ingreso, la entidad deberá reflejar la salida del inventario, reconociendo simultáneamente el costo de ventas que corresponda.

Si el proyecto implica la prestación de un servicio, ENTerritorio deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a la obligación de desempeño, que es la responsabilidad que tiene la entidad de llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

### **3. Vigencia de conceptos emitidos por la CGN**

Considerando lo expuesto anteriormente, los procedimientos contables indicados en los conceptos No. 2017200010235-1 del 14 de noviembre de 2017 y No.20182000002160-1 del 02 de abril de 2018 no serán aplicables a las entidades toda vez que se emitieron bajo los criterios definidos bajo el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público antes de la entrada en vigencia de la NIIF 15 según lo establecido en la Resolución 037 de 2017 que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones.

Ahora bien, para el caso de los conceptos No.20182000003416-1 del 10 de julio de 2018 y No.20182000004421-1 del 12 de septiembre de 2018 continuarán siendo aplicables para las entidades toda vez que las conclusiones presentadas se sustentan en hechos y fundamentos que no han sido modificados.

\*\*\*

#### 4.19 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000000991 del 21-01-2020

\*\*\*

**4.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO No. 2020200000011 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos asignados como recursos de funcionamiento provenientes del Sistema General de Regalías.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20195500028742, del 15 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

“1. ¿Cómo debe reconocer inicialmente ENTerritorio los recursos que le fueron asignados sin situación de fondos como recursos de funcionamiento que provienen del SGR los cuales, debe exclusivamente emplear para el apoyo en la estructuración de proyectos de los Entes Territoriales?

2. Dentro del catálogo general de cuentas vigente V.2017.03 dispuesto para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, como es el caso de ENTerritorio, no se dispone de una cuenta de naturaleza activa relacionada con “transferencias de regalías por ejecutar” u otra cuenta relacionada que refleje el derecho del recurso para ejecución. ¿Es viable que la Contaduría incorpore una cuenta similar o relacionada para registrar los recursos por ejecutar del SGR?

3. ¿A ENTerritorio le aplicaría cumplir con los criterios del “Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías, que se rige por las disposiciones de la Ley 1530 de 2012” siendo un Órgano que no integra el presupuesto del Sistema General de Regalías ni hace parte del presupuesto general de la nación?

4. ¿Qué consideraciones deben tenerse en cuenta para la elaboración del informe de saldos de cuentas reciprocas, derivado de esta nueva operación?

5. ¿Existe un procedimiento actualizado o proyecto de procedimiento para el reconocimiento contable de estos registros, para las entidades como ENTerritorio que está clasificada dentro de las entidades que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público que aplican el marco normativo de las NIIF plenas?”

Con base en los antecedentes expuestos, la mesa de trabajo realizada el día 26 de diciembre de 2019, y la información suministrada por la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías a través del oficio de entrada 2019550004210-2 del 04 de diciembre de 2019, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, estableció lo siguiente:

“(…)

ARTÍCULO 3o. ÓRGANOS. Son órganos del Sistema General de Regalías la Comisión Rectora, el Departamento Nacional de Planeación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Minas y Energía, así como sus entidades adscritas y vinculadas que cumplan funciones en el ciclo de las regalías, el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y los órganos colegiados de administración y decisión, todos los cuales ejercerán sus atribuciones y competencias conforme a lo dispuesto por la presente ley.

(…)

ARTÍCULO 11. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. En cumplimiento de lo dispuesto por el inciso tercero del párrafo tercero del artículo 361 de la Constitución Política, asígnese hasta el 2% anual de los recursos del Sistema General de Regalías para su funcionamiento. Con cargo a estos recursos se podrá fortalecer las Secretarías Técnicas de los Órganos Colegiados de Administración y Decisión. La administración de este porcentaje estará a cargo de la Comisión Rectora.

PARÁGRAFO. Con cargo a estos recursos el Departamento Nacional de Planeación fortalecerá las Secretarías de Planeación de los Municipios más pobres del país, con el

objeto de mejorar su desempeño y respuesta a las necesidades de los mismos ...”.  
(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 (que se mantuvo vigente con el artículo 336 de la ley 1955 de 2019 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022), señala que: “Los recursos provenientes del Sistema General de Regalías, a petición de los entes territoriales podrán destinarse a reconocer los costos derivados de la estructuración técnica, legal y financiera de proyectos por parte de entidades financieras del orden nacional con participación estatal”.

Los artículos 16 y 44 de la Ley 1942 de 2018 por la cual se decreta el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2020, establecieron:

“Artículo 16. Distribución de las apropiaciones. Las apropiaciones destinadas para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, serán distribuidas mediante resolución proferida por el Ministro de Minas y Energía. Las apropiaciones destinadas para el funcionamiento del Sistema General de Regalías serán distribuidas mediante resolución proferida por la Comisión Rectora del Sistema.

Parágrafo. Con fundamento en las respectivas resoluciones de que trata este artículo el Departamento Nacional de Planeación adelantará la instrucción de abono a cuenta de estos recursos.

(...)

Artículo 44. Recursos de funcionamiento del Sistema General de Regalías (SGR). La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías (SGR) con cargo a los recursos de que trata el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012, asignará recursos para: ...iii) Fortalecer la capacidad de las Secretarías de Planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional en la estructuración y formulación de proyectos de inversión en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 como capital semilla para las mismas...”.

El Numeral 7 del Artículo 6.1.1.2. del Acuerdo 45 de 2017 por medio del cual se expide el Acuerdo Único del Sistema General de Regalías (SGR), señala que una de las funciones de la Comisión Rectora, en desarrollo de lo previsto en la Ley 1530 de 2012, es “Administrar los recursos a que se refiere el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012, establecer lineamientos para su adecuada utilización, definir su distribución y aprobar y autorizar las operaciones

presupuestales requeridas para su ejecución, conforme a lo establecido en la ley” (Subrayado fuera del texto).

El artículo 44 de la Ley 1942 de 2018 le permite a la Comisión Rectora del SGR distribuir recursos de funcionamiento del SGR con el objeto de fortalecer la capacidad de las secretarías de planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional, en la estructuración y formulación de proyectos de inversión.

Por lo anterior, se expide la Resolución 1560 de 2019 con la cual se distribuye y asigna parcialmente la apropiación destinada al funcionamiento del Sistema General de Regalías para el bienio 2019-2020, y en su artículo 3 establece: “Asignación para las entidades públicas del orden nacional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 1942 de 2018. De los recursos distribuidos en el artículo 1 de la presente resolución, asígnese a la Empresa Nacional Promotora de Desarrollo Territorial (ENTerritorio) la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS MCTE (\$10.000.000.000), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de Ley 1942 de 2018...”.

De otra parte, el artículo 30 del Decreto 1077 de 2012 señala: “Liquidación del Presupuesto Bienal del Sistema General de Regalías. Al cierre de cada bienalidad, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público adelantará la liquidación del presupuesto que se cierra, identificando los saldos que se incorporarán en el siguiente presupuesto como disponibilidad inicial en el presupuesto de ingresos. Así mismo, los compromisos que con cargo a estos deberán cubrirse al constituirse como cuentas por pagar y los saldos no utilizados de apropiación siempre y cuando los recursos que las financian se hubiesen recaudado durante la vigencia”. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la normativa contable, el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), incorporado al RCP por la Resolución 049 de 2019, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, establece lo siguiente:

“Alcance

1 Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales.

(...)



## Definiciones

3 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

*Gobierno* se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

(...)

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

(...)

*Subvenciones relacionadas con los ingresos* son las subvenciones del gobierno distintas de aquéllas que se relacionan con activos.

(...)

4 Las ayudas del gobierno revisten múltiples formas, pudiendo variar tanto en la naturaleza de la ayuda proporcionada como en las condiciones requeridas para su concesión. El propósito de estas ayudas puede ser el de incentivar a la entidad para emprender una determinada acción, que normalmente no hubiera emprendido de no contar con ellas.

5 Para la entidad, el hecho de recibir ayudas gubernamentales puede ser significativo al objeto de la preparación de los estados financieros, por dos razones. En primer lugar, si los recursos han sido transferidos, debe encontrarse un método apropiado de contabilización para la transferencia. En segundo lugar, es deseable proporcionar una indicación de la medida en la cual la entidad se ha beneficiado de las ayudas durante el periodo sobre el que se informa. Todo ello facilita la comparación de los estados financieros de la entidad con los de otros periodos anteriores, e incluso con los de otras entidades.

(...)

## Subvenciones del gobierno

7 Las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter no monetario por su valor razonable, no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:

- (a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
- (b) se recibirán las subvenciones.

8 Una subvención del gobierno no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

9 La forma concreta de recepción de la subvención no afecta al método contable a adoptar en relación con la misma. Así, la subvención se contabiliza de igual manera ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

(...)

12 Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

13 Existen dos métodos para contabilizar las subvenciones del gobierno: el método del capital, en el que las subvenciones se reconocerán fuera del resultado del periodo, y el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más periodos.

(...)

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC I Presentación de Estados Financieros). y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

17 En la mayoría de los casos, los periodos a lo largo de los cuales una entidad reconoce los costos o gastos relacionados con la subvención del gobierno se pueden establecer con facilidad. Así, las subvenciones que cubren gastos específicos se contabilizarán en el resultado del mismo periodo que los gastos correspondientes. De forma similar, las subvenciones relacionadas con activos que

se amortizan, normalmente se contabilizarán en el resultado de los mismos periodos y en las mismas proporciones en los que se reconozca la depreciación de esos activos ...”. (Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el Manual Funcional del Proceso de Consolidación emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información, de la Contaduría General de la Nación, versión 12.0, en el numeral 2.3.6 Regla general de conciliación, establece lo siguiente:

“2.3.6 Regla general de conciliación

(...)

- Por el momento del devengo o causación

Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades. Dichas operaciones se pueden resumir en:

- Transacciones que no se inician para las dos entidades en el mismo momento (Ej.: Declaraciones de impuestos)”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con el artículo 3 de la Resolución 1560 de 2019, la Comisión rectora asignó a la Empresa Nacional Promotora de Desarrollo Territorial (ENTerritorio) la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS MCTE (\$10.000.000.000), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de Ley 1942 de 2018. Dicho artículo estipula que la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías (SGR) con cargo a los recursos de que trata el artículo 11 de la Ley 1530 de 2012 (Funcionamiento del Sistema General de Regalías), asignará recursos para fortalecer la capacidad de las Secretarías de Planeación a través de entidades públicas de carácter financiero del orden nacional en la estructuración y formulación de proyectos de inversión en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1753 de 2015 como capital semilla para las mismas.

Adicionalmente, el artículo 30 del Decreto 1077 de 2012, dispone que los recursos asignados, de no ser ejecutados en el bienio, se incorporarán en el siguiente presupuesto como disponibilidad inicial.

Por lo anterior, el procedimiento contable que aplicarán las entidades será el que se

describe a continuación:

El Sistema General de Regalías reconocerá un gasto por la subvención asignada a ENTerritorio, para lo cual debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, mientras se crean subcuentas específicas para el registro de este hecho económico.

Por su parte, ENTerritorio reconocerá los recursos recibidos de acuerdo con lo establecido en la NIC 20, es decir, las subvenciones del gobierno se reconocerán inicialmente como pasivo y posteriormente como ingreso sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

Para efectos de reporte a la CGN, ENTerritorio utilizará la subcuenta 132495-Otras subvenciones de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Lo anterior, mientras se crean subcuentas específicas para el reporte de este hecho económico.

Es importante precisar que la reciprocidad en los registros de la subvención aplicará en lo relacionado con las cuentas de subvenciones por pagar del Sistema General de Regalías y las subvenciones por cobrar reportada por ENTerritorio. No obstante, debido a las diferencias existentes entre los marcos normativos aplicados por ENTerritorio y el Sistema General de Regalías, que implican cambios en resultados en períodos contables diferentes, no es imperativo el reporte a nivel de las cuentas de resultado por ninguna de las dos partes intervinientes en la asignación de los recursos.

Adicionalmente, en lo relacionado con la aplicación de los criterios del “Sistema de Registro y Contabilización independiente de los recursos del Sistema General de Regalías” se requerirá adelantar gestiones de coordinación y análisis con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000041071 DEL 06-08-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Defensa para el Fondo de Solidaridad administrado por la Caja Promotora de Vivienda y de Policía.

Bogotá D.C.

Doctor

GENERAL (R) LUIS FELIPE PAREDES CADENA

Gerente General

Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500031152 del 08 de julio de 2020, en la cual solicita alcance al concepto 20192000002911 del 06 de febrero del 2019, con base en lo establecido en la Ley 973 de 2005 que modificó el Decreto-ley 353 de 1994, así como lo definido en el párrafo 3 de la NIC 20 relacionado con las subvenciones, de tal forma que:

“De acuerdo con lo anterior, Caja Honor considera que dichos aportes no cumplen con la definición de subvenciones del gobierno, por lo siguiente:

1. Los aportes que realiza el Ministerio de Defensa Nacional en el marco del Parágrafo 2, del Artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9° de la Ley 973 de 2005, y 1° de la Ley 1305 de 2009, no constituyen una ayuda para Caja Honor, sino para los afiliados a la misma, que no son otros distintos de los miembros de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional.

2. El Parágrafo 3 del artículo 14 del Decreto Ley 353 de 1994, modificado por los Artículos 9° de la Ley 973 de 2005, y 1° de la Ley 1305 de 2009, establece que, en caso de requerirse, dichos recursos (los del fondo de solidaridad), son adicionados al valor que registre la cuenta individual del causante, y al subsidio de vivienda que le correspondería, se tiene que los mismos no se distinguen de las operaciones normales de Caja Honor, encaminadas a facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de

las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto, de acuerdo con el Artículo 1° del Decreto Ley 353 de 1994(...)"

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo primero del Decreto 353 de 1994, modificado por el artículo de la Ley 973 de 2005, establece que "La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, tendrá como objeto facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto."(Subrayado fuera del texto).

De igual forma, los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 14 del citado Decreto, determinó, en relación a los afiliados forzosos, lo siguiente:

"PARÁGRAFO 1o. En caso de fallecimiento del personal contemplado en este artículo, también son afiliados forzosos a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, el primer beneficiario del causante reconocido como tal, siempre que quede con el disfrute de sustitución de asignación de retiro o pensión.

En caso de ser varios los beneficiarios, el aporte quedará proporcionalmente en cabeza de cada uno de ellos, de acuerdo con el reconocimiento que como beneficiarios efectúe el Ministro de Defensa Nacional o la Policía nacional. La solución de vivienda será compartida por partes iguales, salvo disposición legal o de autoridad competente en contrario.

PARÁGRAFO 2o. En el evento en que un afiliado fallezca, por cualquier causa, la Caja otorgará una única solución de vivienda a los beneficiarios del afiliado fallecido que queden disfrutando o no de asignación de retiro, pensión de sobrevivencia o sustitución, que así lo decida, de acuerdo con la ley, teniendo en cuenta la categoría de afiliación del causante, solución que si es del caso será entregada proporcionalmente respecto al porcentaje asignado a cada uno de los beneficiarios reconocidos como tales. Igual tratamiento se dispensará al afiliado que como consecuencia directa de actos del servicio o fuera de él, por acción directa del enemigo, en misión del servicio, o por una grave y comprobada enfermedad catastrófica o terminal sea retirado o desvinculado con o sin derecho al disfrute de pensión de invalidez, de acuerdo a lo dispuesto por la Junta Directiva de la Entidad. La

autoridad competente establecerá los lineamientos que deberán seguirse para determinar cuándo una enfermedad se entiende como terminal.

Además de los aportes ya realizados y actualmente disponibles en el Fondo constituido por el párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, que en adelante se denominará Fondo de Solidaridad, se nutrirá en lo sucesivo con:

1. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
2. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes accedan al subsidio de vivienda.
3. Un porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.
4. Los aportes en dinero o especie, provenientes de entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, orientados a los fines establecidos en la presente ley.
5. Los demás aportes que determine la ley o el Gobierno Nacional.

El Fondo de Solidaridad está constituido para el cumplimiento de lo dispuesto anteriormente y funciona para este objetivo, encontrándose sujeto a la disponibilidad de los recursos respectivos. En atención a su naturaleza, la solución de vivienda que se otorga con cargo a este Fondo, se entregará a través de la adjudicación de inmuebles de proyectos inmobiliarios inscritos en la Entidad, si se conforma un solo núcleo familiar.

PARÁGRAFO 3o. El valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en esta ley. (...) (Subrayados fuera del texto).

Con respecto a la normativa contable, el Anexo técnico compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2270 del 13 de diciembre de 2019), incorporado al RCP por la Resolución 056 de 2020, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, establece lo siguiente:

“3 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

(...)

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

(...)

12 Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.

(...)

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC I Presentación de Estados Financieros). y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió (...)" (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN emitió el concepto N° 20192000002911 del 06 de febrero del 2019 como respuesta a la consulta realizada por el Ministerio de Defensa sobre los aportes realizados al Fondo de Solidaridad administrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar y de la Policía, en el cual se concluyó:

“Los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja de Vivienda Militar y de Policía (Caja de Honor) para el Fondo de Solidaridad, no cumplen con los criterios de transferencia, debido a que la Caja de Honor está clasificada como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Capta o Administra Ahorro del Público, razón por la cual, constituyen una subvención realizada para atender soluciones de vivienda a los beneficiarios de dicho Fondo, por lo cual, cuando se entreguen los recursos, la entidad deberá registrar un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, de la cuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, acreditando como contrapartida la cuenta y subcuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo.



Para la Caja de Honor, en aplicación de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, contenida en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto N° 2496 de 2015 el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, los recursos recibidos corresponden a una subvención del gobierno que deberá reconocer en resultados sobre una base sistemática durante los periodos en los que se reconozcan los gastos y costos asociados a dicha subvención, a menos que no exista un criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

Por lo anterior, cuando la Caja de Honor reciba los recursos con destino al Fondo de Solidaridad, deberá afectar la cuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo, y acreditar la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que la Caja utilice los recursos para los fines previstos de la subvención y por lo tanto, incurra en los costos y gastos correspondientes, deberá amortizar el pasivo diferido, acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Si la Caja de Honor determina y justifica que no existe un criterio para amortizar la subvención entre diferentes periodos relacionando los gastos y costos asociados a la misma, entonces podrá reconocer un ingreso en la subcuenta 443005-Subvención, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El artículo primero del Decreto 353 de 1994 establece que el objeto de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, es facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto.

En ese sentido, el artículo 14 ejusdem, establece como obligación de la Caja de Honor el otorgamiento de una única solución de vivienda a los beneficiarios de un afiliado fallecido, para lo cual se constituyó el Fondo de Solidaridad con el objeto de atender tales obligaciones, de tal forma que el párrafo 3° del artículo señalado establece que el valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de

vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en la ley.

Si bien el referido Fondo de Solidaridad se nutre de recursos provenientes de diversas fuentes, entre ellos, los recursos aportados por el Ministerio de Defensa, dichos aportes tienen como propósito la atención de las obligaciones atribuidas por la Ley a la Caja Promotora de Vivienda Militar y de la Policía.

En virtud de lo anterior, se reitera el procedimiento contable establecido en el concepto N° 20192000002911 del 06 de febrero del 2019.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20201100068211 DEL 22-12-2020</b>
---------------------------------------------------

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de aportes realizados por entidades en terceros en virtud de los contratos de Gestión Integral de Proyectos.

Doctor  
 RICARDO ANDRÉS OVIEDO LEÓN  
 Subgerente Financiero  
 Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial  
 Bogotá D.C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044062, el día 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicitó reconsideración de los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019 sobre el reconocimiento de aportes recibidos por los clientes para la ejecución de proyectos de la línea de Gerencia integral de Proyectos.

La anterior solicitud se realiza por la entidad con base en los argumentos que se resumen a continuación:

En consideración de ENTerritorio, la CGN ha enfocado las respuestas emitidas con base en referencias aisladas de ingresos sobre algunos párrafos de la NIIF 15, sin considerar que dicho estándar respecto del anterior (NIC 18 aplicable hasta 2017) no cambió la definición de ingresos, de tal forma que las partidas que se consideraban ingresos a la luz de la NIC 18 siguen siendo ingresos a la luz de la NIIF 15.

Con base en la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera, ENTerritorio manifiesta que en ningún caso los aportes recibidos por los clientes para la ejecución de un proyecto derivado de la línea de gerencia de proyectos, dará como resultado un incremento en el patrimonio de la entidad, por varias razones, entre las cuales se resalta:

i) Contractualmente se establece en el convenio la destinación específica del recurso pagado, por lo tanto, en ninguna circunstancia la entidad puede disponer de estos recursos para algo diferente a la ejecución del convenio,

ii) El costo que asume el cliente, referente a los servicios prestados por la Entidad está pactado en las condiciones del contrato, en consecuencia, dicho costo representa la contraprestación de ENTerritorio que en ningún caso puede ser mayor a lo acordado, esta contraprestación es fija y se refiere a la cuota de gerencia que corresponde al ingreso de ENTerritorio,

iii) Si ENTerritorio optimiza los costos de ejecución no incrementa su utilidad en el negocio, dado que traslada ese beneficio al cliente, y

iv) En el evento que al finalizar el proyecto existan saldos no ejecutados, ENTerritorio está obligado a devolverlos al cliente en virtud de lo acordado contractualmente.

Dado lo anterior, ENTerritorio considera que las obligaciones derivadas de los acuerdos contractuales conllevan a que la empresa deba hacer un reconocimiento en el pasivo.

Por otra parte, desde la perspectiva del rol que juega ENTerritorio en los contratos de gerencia de proyectos, considera que su papel no es el de un principal, en los términos establecidos en la NIIF 15 dado que, tal y como se establece en el párrafo FC385S, el control es el factor determinante al evaluar si una entidad es un principal o un agente. Así mismo, el párrafo 33 de la NIIF 15 señala que “El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otra entidad dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios (...)”

ENTerritorio manifiesta que si el control se analiza en el contexto de un contrato interadministrativo de gerencia de proyectos en el que se contrata a la empresa para la construcción de un activo, la conclusión es que los activos construidos con los aportes recibidos del cliente no pueden ser usados para prestar bienes y servicios, ni para mejorar el valor de otros activos, ni para liquidar pasivos o reducir gastos, ni para venderlos o intercambiarlos, ni pignorarlos en garantía y mucho menos para conservarlo, de tal forma que ENTerritorio no tiene el control contable del activo, lo cual es una condición necesaria para su reconocimiento como tal en los estados financieros.

Por otra parte, la empresa considera que, en lo relacionado con los inventarios, puesto que la NIC 2 se refiere a los inventarios como activos destinados para la venta o en forma de materiales y suministros para el consumo, determinar si el contrato de gerencia de proyectos celebrado con la finalidad de construir un bien incorpora una venta, es fundamental para su clasificación como inventarios.

Con base en el artículo 1849 del Código Civil, ENTerritorio señala que la compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Por otra parte, el artículo 905 del Código de Comercio define la compraventa como un contrato en que una de las partes se obliga a transmitir la propiedad de una cosa y la otra a pagarla en dinero. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio.

Según la empresa, en los convenios de la línea de gerencia de proyectos el aporte es el insumo con el cual ENTerritorio ejecuta el proyecto que le fue encomendado, en otras palabras, sin aporte no hay proyecto ni ejecución y, por ende, el aporte no constituye una cuenta por cobrar enmarcada como activo financiero sometido a riesgo crediticio. Distinto ocurre con la cuota de gerencia que representa la contraprestación cobrada por el servicio prestado la cual se si está sujeta a riesgo de crédito y se reconoce como ingreso y cuenta por cobrar en cumplimiento con las obligaciones de desempeño del contrato.

Frente a los rendimientos financieros, la empresa señala que la titularidad de estos no son una condición para considerar y concluir si se actúa como agente o principal, por cuanto dichos rendimientos corresponden a ENTerritorio por el pago que recibe de conformidad con lo acordado en el contrato dada la posición que se asume, de ejecutar el proyecto por cuenta y riesgo.

Adicionalmente, basados en los conceptos emitidos por la CGN con anterioridad a la entrada en vigor de la NIIF 15, en los que se establecía que tales aportes se debían reconocer como recursos recibidos en administración, la empresa solicita mantener la posición de dichos conceptos por cuanto la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC18.

Teniendo en cuenta las fechas en que los conceptos fueron emitidos, ¿Por qué cambia en menos de tres meses la posición de la contaduría respecto del manejo contable del mismo negocio jurídico, si la NIIF 15 no replanteó la definición de ingresos que contemplaba la NIC 18?

Adicionalmente, ¿ENTerritorio ha venido reconociendo los aportes de la línea gerencia de proyectos de manera errónea desde el inicio de este negocio jurídico? Antes como ahora, la Contaduría ha sido la entidad reguladora y siempre la empresa ha acogido su doctrina contable, entonces ¿Cuál es el procedimiento para el cambio de doctrina? ¿Qué pasa con la contabilidad que está en ejecución?

Por lo expuesto anteriormente, la solicitud de la empresa es la siguiente:

“1. Nuevamente se solicita que se reconsidere la posición frente al reconocimiento de ingresos a la interpretación de la aplicación de la NIIF 15 en los contratos de Gerencia de Proyectos.

2. Solicitamos se realice una mesa de trabajo a la cual seamos convocados a fin de absolver las inquietudes, y exponer nuestra posición, por cuanto conocemos las dificultades que se presentan dada la especificidad de este tipo del Contrato de Gerencia de Proyectos.

3. En caso de ratificar la posición de la CGN y considerando que para ENTerritorio el cumplimiento de esta directriz modificaría toda la estructura operacional, financiera y tecnológica de la entidad, se permita adoptar la medida para los nuevos contratos que se suscriban o se conceda un periodo de transición razonable que permita dar la aplicación indicada.

4. En caso de ratificar la posición, es importante conocer ¿bajo qué sustento normativo (NIC2) ENTerritorio puede aplicar el concepto 20182300044211 emitido por la CGN al Departamento de la Prosperidad Social respecto del reconocimiento de inventarios?”

Con base en lo anterior, la mesa de trabajo realizada con la empresa el día 10 de febrero de 2020, así como los análisis realizados en la reunión del Comité Técnico de Doctrina Contable de la CGN en las sesiones del 19 de noviembre y del 15 de diciembre del 2020, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo, (hoy ENTerritorio) suscribió el Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 con el Departamento Nacional de Planeación.

En la cláusula segunda de dicho contrato, se establecen como obligaciones de FONADE (hoy ENTerritorio), entre otras, las siguientes:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del presente contrato FONADE, se obliga a:

1. Ejecutar la Gerencia del Contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad.

(...)

4. Garantizar que las actividades desarrolladas en el marco del presente contrato cumplan con las condiciones de calidad técnica, económica razonable y de seguridad jurídica.

(...)

10. Gestionar el apoyo operativo, administrativo y logístico para la contratación de los operadores que se requieran para el desarrollo del objeto del presente contrato, y ejercer la supervisión de los mismos.

(...)

14. Adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, de conformidad con los procedimientos de selección contractual

(...)

18. Aprobar las pólizas pactadas en los contratos derivados.

19. Exigir y aprobar las modificaciones de las garantías únicas en los eventos en que se efectúen adiciones, prorrogas, suspensiones, etc. a los contratos respectivos.

(...)

25. Designar el supervisor del presente contrato,

(...)

28. Adelantar las gestiones pertinentes y entregar al DNP los productos incluidos en la sección 5.2 de la propuesta y en los términos definidos en la misma.

29. Realizar seguimiento y control a los productos de los contratistas, a través de visitas y otros mecanismos definidos en su manual de contratación y en el manual-operativo que se defina para el presente contrato.

30. Presentar al DNP informes de gestión por mes vencido sobre el avance de ejecución del contrato. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, y ejecución presupuestal el cual será elaborado de acuerdo con el modelo de informe diseñado por FONADE para tal fin, y serán entregados dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días calendario a partir del vencimiento del contrato.

(...)

34. Suscribir las actas de recibo de productos objeto del contrato dentro de los cinco (5) días siguientes a la entrega, por parte del contratista.

(...)

35. Adelantar todos los trámites necesarios para entregar los productos del contrato al DNP.

(...)

46. FONADE constituirá la provisión contingente que corresponda, en virtud de la ejecución del convenio, de acuerdo con el modelo de factor de riesgo inherente al mismo” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula sexta de dicho contrato establece el valor del contrato y define:

“SEXTA.- VALOR TOTAL DEL CONTRATO: El valor del presente Contrato es hasta por la suma de SETENTA Y TRES MIL QUINIENTOS DIECIOCHO MILLONES DE PESOS MICTE (\$73.518.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos e impuestos de ley a que haya lugar, los cuales se encuentran amparados con los certificados de disponibilidad presupuestal Nos. 18215 del 07 de septiembre de 2015 y 18715, 18815,18915 del 09 de Septiembre de 2015 expedidos por el Coordinador del Grupo de Presupuesto del DNP y el certificado de disponibilidad No. 3490 del 22 de Septiembre de 2015 expedido por el responsable del Control de Presupuesto de FONADE” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 037 de 2017, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, define los ingresos como “(...) incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio”.

En ese sentido, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 de los anexos incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, hace referencia a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Dicha Norma señala:

“Alcance



(...)

6 Una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación. Una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso (tal como el desarrollo de un activo en un acuerdo de colaboración) en lugar de obtener el producido de las actividades ordinarias de la entidad.

(...)

Identificación de las obligaciones de desempeño

22 Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- a) un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o
- b) una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen al mismo patrón de transferencia al cliente (véase párrafo 23)

(...)

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

31 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

(...)

Determinación del precio de la transacción

47 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos Impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

48 La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

a) Contraprestación variable (Véanse los párrafos 50 a 55 y 59)

(...)

e) contraprestación por pagos a realiza al cliente (véanse los párrafos 70 a 72)

#### Contraprestación variable

50 Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

51 El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

(...)

Pasivos por reembolsos

55 Una entidad reconocerá un pasivo por reembolsos si la entidad recibe contraprestaciones de un cliente y espera reembolsarle toda o parte de la contraprestación. Un pasivo por reembolso se mide al importe de la contraprestación recibida (o por recibir) a la cual la entidad no espera tener derecho (es decir, los importes no incluidos en el precio de la transacción). El pasivo por reembolso (y el cambio correspondiente en el precio de la transacción y, por ello, el pasivo del contrato se actualizará al final de cada periodo de presentación para tener en cuenta los cambios en las circunstancias. Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará las guías de los párrafos B20 a B27.

#### Costos del contrato

(...)

#### Costos de cumplir un contrato

95 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

(a) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);

(b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y

(c) se espera recuperar los costos (...)” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, en el Apéndice B de la NIIF 15 del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, se establecen los criterios a seguir para efectos de determinar las contraprestaciones del principal frente a las contraprestaciones del agente, sobre lo cual se establece:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente).

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente."

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre.

B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

- a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente
- b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.
- c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [Véase párrafo 29 (a)] suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (Que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 Una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener

derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [ y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

b) La entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (Por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes” (Subrayados fuera del texto).

En relación al tema, la CGN emitió los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019; en este último se concluye:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se reitera lo señalado en el concepto N° 20182000034161 de 2018, en relación con los recursos recibidos por el Fonade en el marco de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, tomando en cuenta que la entidad no actúa como un simple agente, encargado de actuar como intermediario para cumplir la obligación, por el contrario, el Fonade recibe recursos que debe ejecutar bajo su entera responsabilidad, asumiendo los riesgos

y ventajas asociados a estos, pues cualquier incumplimiento por parte de los subcontratistas o cualquier inconveniente con la ejecución debe ser subsanado por el Fonade, tal como lo ha manifestado en las reuniones sostenidas; por otro lado, es esta entidad quien se beneficia de los rendimientos generados con los recursos durante el tiempo de ejecución del proyecto o del contrato, lo anterior, con independencia de las cláusulas contractuales en las que en ocasiones el Fonade cede dichos rendimientos a las entidades contratistas o al mismo proyecto.

Por consiguiente, el Fonade como entidad principal deberá reconocer ingresos por el importe bruto de la contra prestación, tal como lo señala la NIIF 15 en los casos en los que se actúa bajo esta figura, lo cual va en concordancia con lo dispuesto en el Concepto citado anteriormente, dirigido al Fonade.

Por otro lado, es preciso aclarar que de acuerdo con la NIIF 15, una entidad agente se encarga únicamente de organizar el suministro de bienes y servicios para otra entidad, es decir que no adquiere mayores responsabilidades con respecto a los recursos recibidos y el cumplimiento del contrato, actuando como un intermediario, y este no es el caso de Fonade en el contrato de Gerencia Integral de Proyectos” (Subrayados fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la NIIF 15 ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, del “Anexo técnico compilatorio No. 1” del Decreto 2420 de 2015 (Decreto 2483 del 28 de diciembre de 2018), y el “Anexo técnico compilatorio y actualizado 1 - 2019, de las Normas de Información Financiera, grupo 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporados a la regulación contable pública por la CGN con las Resoluciones 049 de 2019 y 056 de 2020 respectivamente, una entidad aplicará esta Norma a un contrato solo si la contraparte del contrato es un cliente.

En ese sentido, la Norma define que un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación, de tal forma que una contraparte del contrato no sería un cliente si, por ejemplo, ha contratado con la entidad participar en una actividad o proceso en el que las partes del contrato comparten los riesgos y beneficios que resulten de dicha actividad o proceso.

En relación con lo anterior, la cláusula segunda del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos N°215050 de 2015 suscrito entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (hoy ENTerritorio) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece que la empresa asume exclusivamente los riesgos y responsabilidades de la

gerencia del contrato, de tal forma que el DNP actúa como cliente, dejando así el contrato dentro del alcance de la NIIF 15 incorporada a la regulación contable pública.

Aunado a lo anterior, el contrato evidencia dentro de sus cláusulas elementos que permiten identificar aspectos definidos dentro de la NIIF 15 incorporada al RCP, como la existencia de obligaciones de desempeño, la determinación de un precio de transacción, los costos del contrato, y la participación de terceros para el cumplimiento de los objetivos del contrato.

Es así como en lo relacionado con las obligaciones de desempeño definidas en el párrafo 22 de la Norma, entendidas como los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente, se puede ver que en el contrato se establecen los productos, los plazos y los términos que ENTerritorio debe observar para cumplir con sus obligaciones contractuales.

En cuanto a la determinación del precio de la transacción, la NIIF 15 incorporada al RCP establece que es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente y establece que dicha contraprestación puede estar compuesta por importes fijos, importes variables o ambos. Frente a los importes variables, la Norma señala que estas variaciones pueden darse debido a múltiples razones, entre ellas, los reembolsos, y también que estos importes pueden estar sujetos a que ocurra o no un suceso futuro.

En línea con lo anterior, la Norma señala que en el caso de que la entidad espere reembolsar toda o una parte de la contraprestación recibida, en ese caso será reconocida como un pasivo y se medirá al importe de la contraprestación a la cual la empresa no espera tener derecho.

Así las cosas, los reembolsos pactados en el contrato de gestión de proyectos, no son un elemento que permita descartar el reconocimiento de ingresos desde la perspectiva de la NIIF 15 incorporada al RCP, no obstante, dichos reembolsos sí deberán ser objeto del reconocimiento de un pasivo, en el momento que la entidad tenga identificado el valor que espera reembolsar.

Para el caso de los costos del contrato, la NIIF 15 incorporada al RCP señala que si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos: i) se relacionen directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica; ii) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o

para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y iii) se espera recuperar los costos.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el valor del contrato se asocia directamente al cumplimiento de los objetivos establecidos y, por ende, al cumplimiento de las obligaciones de desempeño en las que se construye un bien o se presta un servicio, la empresa reconocerá como activo todos aquellos elementos que no estén dentro del alcance de la NIC 2 Inventarios, o de alguna otra norma, de conformidad con lo establecido en el párrafo 95 de la NIIF 15 incorporada al RCP.

Ahora bien, el párrafo B34 del Apéndice B de la NIIF 15 establece que cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma, es decir, la entidad actúa como principal, o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero, es decir, la entidad actúa como un agente.

Para ello, en el párrafo B35A señala que cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de los elementos allí señalados, dentro de los cuales se destaca "(...) b) el derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad, (...) c) el bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente (...)".

Con base en lo acordado en la cláusula segunda del contrato, se puede observar que dentro de las obligaciones de ENTerritorio, se pacta que sea esta empresa la encargada de adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas que se requieran para el desarrollo de las actividades del contrato, y así mismo es ENTerritorio la encargada de coordinar, controlar, gestionar y hacer seguimiento a los bienes y servicios proporcionados por los contratistas, dando así la capacidad de dirigirlos con el propósito de entregar el bien o servicio final acordado en el contrato, tomando así el rol de principal.

En línea con lo anterior, el párrafo B37 del Apéndice B de la NIIF 15 incorporada al RCP señala que uno de los indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente y es por ello un principal incluyen, pero no se limitan, al hecho de que la entidad sea la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado lo cual incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del



compromiso de suministrar el bien o servicio especificado esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad.

Teniendo en cuenta que ENTerritorio ejecuta el contrato bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad, y las obligaciones pactadas en la cláusula segunda del contrato, ENTerritorio es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluyendo la aceptación de bienes o servicios proporcionados por los terceros contratados para el alcance del objeto del contrato, ratificando así su rol de principal.

En virtud de lo expuesto a lo largo de las conclusiones, y tomando en cuenta que no hay elementos adicionales a los presentados inicialmente, la CGN reitera y ratifica lo establecido en los conceptos 20182000034161 del 10 de julio de 2018 y 20192000005021 del 15 de febrero de 2019.

Es importante señalar, que corresponderá a la entidad realizar los análisis necesarios a todos los demás tipos de contratos suscritos bajo la figura de gestión integral de proyectos, con el propósito de que se de la correcta aplicación de los establecido en la Regulación Contable Pública.

\*\*\*

**4.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.22 OTROS INGRESOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO No. 20202000020421 DEL 18-05-2020**

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Gastos por Transferencias y Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados en convenio firmado con el Ministerio de Defensa Nacional, en aclaración con el Concepto CGN N° 20182300028611.

Doctora

ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA

Líder de Aseguramiento Contable-Gerencia Corporativa de Control y Reportes

Ecopetrol S.A.

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500017032, el día 08 de abril de 2020, mediante la cual consulta:

“En atención al plan de mejora definido ante la Contraloría General de la Nación, orientado a eliminar las partidas recíprocas reportadas al CHIP por Ecopetrol y demás Entes Públicos, oficializamos consulta relacionada con la cuenta que debe utilizar Ecopetrol para el reporte al CHIP -en su calidad de entidad cotizante en el mercado de valores-, en el gasto, al suscribir convenios de colaboración con Entidades, tales como el Ministerio de Defensa Nacional y la Policía Nacional.

La consulta surge debido a que Ecopetrol reporta la operación en la regla de eliminación No.54-Servicios de seguridad y escolta, en la cuenta 5.1.11.13

54	Servicios de seguridad y escolta						
54	Servicios de seguridad y escolta	Cuentas			Cuentas		
54	Servicios de seguridad y escolta	Novedad	Código	Descripción	Novedad	Código	Descripción

54	Servicios de seguridad y escolta		439029	Servicios de seguridad y escolta		511113	Vigilancia y seguridad
54	Servicios de seguridad y escolta		480848	Servicios de seguridad y escolta		521111	Vigilancia y seguridad

Sin embargo, el Ministerio de Defensa Nacional reporta la contraparte en la regla de eliminación No.44-Subvenciones y otras transferencias, en la cuenta 4.4.28.03.

Al respecto, Ecopetrol solicitó al Ministerio efectuar el reporte en la cuenta 4.8.08.48 SERVICIOS DE SEGURIDAD Y ESCOLTA, a lo que el Ministerio respondió que en atención al Concepto CGN No 20182300028611 de julio de 2018, continuarían reportando en cuenta indicada en tal concepto, es decir, en la cuenta 4.4.28.03 (Ver correo anexo).

En este sentido, Ecopetrol solicita a la CGN aclaración o Concepto respecto a la cuenta en la que debe reconocer estos aportes.

Aclaremos que para Ecopetrol estos convenios no se catalogan dentro de la definición de Subvenciones del Gobierno que señala la NIC-20, la cual se enfoca en indicar el tratamiento contable para el receptor de los recursos-, por cuanto el citado estándar menciona lo siguiente en el párrafo 3. Definiciones:

“Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Según estas definiciones y dada la naturaleza de Ecopetrol como Empresa de Economía Mixta, y no como entidad del Gobierno, la compañía ha optado por registrar estos aportes derivados de Convenios de Colaboración, como un servicio de vigilancia y seguridad.

De otra parte, resaltamos que la Policía Nacional, para la misma operación, reporta la contraparte en la cuenta 4.8.08.48 que se ubica en la misma regla de eliminación en la que reporta Ecopetrol: Regla No.54-Servicios de seguridad y escolta.

De conformidad con lo anterior, indicamos que Ecopetrol de acuerdo con los soportes contables y documentación relacionada con el registro de estos convenios, ha optado por reconocerlos como un gasto de vigilancia, y no como una subvención.”

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Cuerpo Principal Estándar de todos los Convenios de Colaboración suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional-Fuerzas Militares de Colombia-(Unidad Ejecutora) o Policía Nacional y Empresas, indica:

A) NATURALEZA DEL RIESGO: Que grupos armados al margen de la ley atentan periódicamente contra la infraestructura del sector de hidrocarburos, energético, minero, vial de comunicaciones y de erradicación de cultivos ilícitos, afectando la integridad de la infraestructura y los bienes pertenecientes a LA EMPRESA. (...)

D) ACTIVIDAD EMPRESARIAL: Que en ejercicio de su objeto empresarial se encuentra desarrollando actividades descritas en el anexo como consecuencia del contrato celebrado con el Estado, al que se hace referencia en el documento separado (denominado “Preámbulo”).

E) FUNCIÓN DE LAS FUERZAS MILITARES Y / O POLICÍA: Que de conformidad con lo establecido en los Artículo 217 y 218 de la Constitución Política, les corresponde a las Fuerzas Militares de Colombia como finalidad primordial la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional. (...)

K) COLABORACIÓN ENTRE LAS PARTES: Que LA EMPRESA ha convenido con EL MINISTERIO la cooperación para la mejor protección de los derechos de los ciudadanos, así como de su infraestructura en el área determinada en el Anexo No.1, mediante apoyos necesarios para fortalecer la capacidad operativa del personal de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(FUERZA) o POLICÍA NACIONAL. (...)

Previas las anteriores consideraciones, Las Partes acuerdan:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.-EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL, a través de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, prestará una especial atención, según su criterio, a las labores destinadas a mantener las condiciones de protección y seguridad de la comunidad y las personas en las áreas en las que LA EMPRESA desarrolla sus actividades que se describen en el anexo 1 y todas aquellas que se

relacionen directamente (cuando aplique) a la infraestructura e instalaciones fijas y móviles de LA EMPRESA.

CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR.-Por tratarse de la unión de esfuerzos para el logro de un interés común, como es el apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad sin erogaciones presupuestales entre LAS PARTES, el presente convenio no tiene valor económico. Sin embargo la cuantía de los recursos en especie que como apoyo para el mejoramiento de las condiciones de protección y seguridad ya mencionadas suministrará LA EMPRESA al MINISTERIO-FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA-(UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL, se estima en la suma establecida en el Anexo 1 que hace parte de este convenio, recursos que se distribuirán conforme lo establece el Anexo No. 1 de este Convenio, según el cronograma acordado por las partes. Estos recursos no podrán ser empleados para la adquisición de materiales o equipos de naturaleza letal.

PARÁGRAFO. De acuerdo con lo señalado en el numeral IV de la Directiva Permanente 055 CGFM-JEMC-SEMCA-JELOC-JLDILOG-SECON-23.1 DEL 2013, expedida por el Comando General de las Fuerzas Militares, los bienes recibidos por Convenios que por normas presupuestales y fiscales deban ser dados de alta, deberán incluirse en los inventarios de la Unidad respectiva. (...)

CLÁUSULA TERCERA: ENTREGA DE LOS APOYOS.-, Para la entrega de los apoyos en dinero y/o en especie la Empresa los suministrará de acuerdo a como se establezca en el Anexo No. 1. Adicionalmente, para la entrega de los apoyos en especie, se requiere la presentación del Plan de Inversión, elaborado por las unidades beneficiarias, aprobado por el Comité de Coordinación y con aval del Segundo Comandante o quien haga sus veces. Las partes delegan en el Comité esta función y facultad. No obstante, para la entrega de los apoyos en especie, se elaborarán las actas de entrega y recibo correspondientes. El Coordinador de Seguridad de LA EMPRESA elaborará dichas actas, las cuales serán suscritas también por los Comandantes de las Unidades Militares comprometidas, o sus designados entregados en especie directamente o a través de un tercero (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: En el evento que se generen saldos por menor valor ejecutado, estos se redistribuirán, siempre y cuando sea reinvertido en el mismo rubro que lo genero, dentro del marco general del objeto del convenio y en las unidades contenidas en su texto.

PARÁGRAFO TERCERO: USO DE LOS APOYOS: El Ministerio se compromete a usar los equipos, servicios y materiales disponibles, recibidos y/o adquiridos con los apoyos proporcionados para cumplir el objeto del presente convenio y a usar la fuerza conforme a la ley lo estipula, con el propósito de procurar la seguridad de las comunidades circundantes, y de los funcionarios, bienes e instalaciones de La Empresa, así como la integridad y diversidad del medio ambiente y del orden constitucional. (...)

CLÁUSULA QUINTA: COMPROMISOS: Las partes se comprometen a lo siguiente: 1) Colaborar recíprocamente en los asuntos que sean de interés común, sin perjuicio de las funciones propias de la entidad y de la empresa con el fin de dar cumplimiento al objeto del presente convenio. 2) Los apoyos entregados al EL MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL (UNIDAD EJECUTORA) O POLICIA NACIONAL por parte de la empresa se destinarán a las Unidades Militares comprometidas en la ejecución del presente convenio según lo indicado en el Anexo 1. 3). Asistir a las reuniones que realice el Comité de Coordinación para el desarrollo del presente convenio. 4) Las partes deben realizar a través de la supervisión el seguimiento a la ejecución del convenio. 5) Las partes deberán suscribir la minuta correspondiente, en el evento de modificación o prórroga del convenio suscrito. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA: PRESUPUESTO.-LA EMPRESA declara que cubrirá el valor de los compromisos que asume en virtud de este Convenio de acuerdo a la certificación expedida por la empresa. Este Convenio no genera erogación presupuestal para EL MINISTERIO-UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA OCTAVA: LIQUIDACIÓN. (...)

PARÁGRAFO: Si a la terminación de la vigencia del Convenio, existieran recursos aportados por LA EMPRESA no ejecutados, se reintegrarán a la misma.

CLÁUSULA DÉCIMA NOVENA: INFORMES PERIÓDICOS.-En periodos trimestrales, contados a partir de la fecha de la vigencia de este documento, la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL que recibe los apoyos presentaran al MINISTERIO por intermedio de la Dirección de Convenios de la UNIDAD EJECUTORA O POLICIA NACIONAL un informe sobre el desarrollo y estado del Convenio, discriminando los valores y/o bienes aportados, fechas de entrega, giros y/o consignaciones, estado de bienes y demás información relevante para el seguimiento del Convenio.”

La Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones, por medio de la cual se ha incorporado al Régimen de Contabilidad Pública el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en el Marco Conceptual para la Información Financiera:

“Representación fiel

2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma

legal no representarla de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62). (...)

4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el Marco Conceptual son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.

4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1. (...)

Definición de activo

4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.

4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. (...)

4.8 Algunos bienes o servicios—por ejemplo, servicios de empleados—se reciben y consumen de forma inmediata. El derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios. (...)

4.18 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por ello, cuando una entidad incurre en un desembolso, esto puede proporcionar evidencia de que ha buscado los beneficios económicos futuros, pero no proporciona una prueba concluyente de que haya obtenido un activo. De forma análoga, la ausencia de un desembolso relacionado no excluye que una partida cumpla la definición de activo. Los activos pueden incluir, por ejemplo, derechos que un gobierno ha concedido a la entidad sin costo o que han sido donados a la entidad por un tercero. (...)

Definición de pasivo

4.26 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.



4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.

4.31 Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una "obligación implícita". (...)

4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones. (...)

Definiciones de ingreso y gastos (...)

4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio." (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1-2019, de las Normas de Información Financiera, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad:

"Norma Internacional de Contabilidad 22

Contabilización de las Subvenciones del gobierno e Información a Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales

Alcance

1 Esta Norma trata sobre la contabilización e información a revelar acerca de las subvenciones del gobierno, así como de la información a revelar sobre otras formas de ayudas gubernamentales. (...)

## Definiciones

3 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. No son ayudas gubernamentales, para el propósito de esta Norma, los beneficios que se producen indirectamente sobre las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la Imposición de restricciones comerciales a los competidores.

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto con radicado CGN número 20182300028611 del 10 de julio de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, señala en sus conclusiones:

“De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, el Ministerio realizará la contabilización de los recursos recibidos en virtud de los convenios de colaboración, de acuerdo a la connotación que se derive de los propósitos del convenio, es decir, si constituyen un apoyo para cumplimiento de actividades misionales del Ministerio o si se configura una venta por prestación de servicios en seguridad a la Empresa, razón por la cual el Ministerio deberá identificar a cuál de las siguientes alternativas corresponde cada caso, para aplicar el procedimiento contable respectivo:

### 1) Apoyo para cumplimiento de actividades misionales

Los recursos recibidos por parte de terceros con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales correspondientes al Ministerio se registrarán debitando, en el caso de dinero, la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, en caso que el recurso sea en bienes.

El registro de la contrapartida dependerá del tipo de Empresa que entrega los recursos, en el caso de Entidades públicas se acreditará la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y cuando provienen de Empresas del sector privado, el registro se hará en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El registro del uso de los recursos, ya que son recibidos para el cumplimiento de actividades misionales, se hará acorde al registro definido por el Ministerio para el reconocimiento de los gastos de la operación normal del periodo.

En el caso de los servicios recibidos como parte de los convenios de colaboración, cuya medición sea fiable, serán reconocidos por el Ministerio en el momento en que sean prestados por el tercero y utilizados por la Entidad en consonancia con la actividad misional desarrollada, para lo cual registrará debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, y acreditando las subcuentas del ingreso indicadas anteriormente.

## 2) Venta por prestación de servicios

La contabilización se hará de acuerdo al tipo de recurso que reciba, así:

### Recursos recibidos en dinero

El registro contable de los recursos recibidos en dinero corresponderá a la esencia económica sobre la cual es recibido el bien, para lo cual lo reconocerá acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y se debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se desarrollen las actividades acordadas en el convenio, el Ministerio debe reconocer las obligaciones en que incurre en la realización de las mismas, para lo cual deberá registrarlas acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS.

De igual manera, el Ministerio debe reconocer el uso de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-

Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El pago de las obligaciones contraídas se registrará debitando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS donde estén reconocidas y acreditando la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Recursos recibidos en especie

En relación al reconocimiento de los recursos recibidos en especie, bienes o servicios, el Ministerio los registrará por el valor del costo de los mismos, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o si el giro corresponde a un ingreso anticipado el crédito se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

El uso de los bienes por parte del Ministerio será reconocido debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS, de acuerdo al tipo de actividades en las cuales sean utilizados, y se acreditará la subcuenta en la cual se encontraban reconocidos en la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

La disposición de los bienes recibidos también se reflejará en las cuentas donde se reconoció previamente su ingreso a la Entidad, para lo cual se debitará la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS o la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con independencia del tipo de recurso que reciba el Ministerio, se indica que las cuentas de ingreso y gasto estarán relacionadas así: la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS con la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, por su parte la subcuenta y cuenta utilizadas del grupo 52-DE VENTAS con la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

Por lo anterior, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en la entrega de los recursos se han impuesto condiciones específicas, a fin de aplicar el tratamiento correspondiente. En el caso de los convenios de colaboración firmados entre el Ministerio de Defensa y otras entidades o empresas, estos se reconocerán de acuerdo con la connotación que se derive de los propósitos del convenio, conforme se señaló en las conclusiones del Concepto con radicado CGN número 20182300028611 del 10 de julio de 2018 de la CGN, y que se expuso previamente.

Por lo tanto, si la situación corresponde a entrega de recursos por parte de la empresa para el cumplimiento de las actividades misionales del Ministerio, Ecopetrol al incluir este hecho económico en el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN, debitará los recursos entregados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al recurso entregado.

Por su parte, si los recursos corresponden a la venta por prestación de servicios en seguridad a la Empresa por parte del Ministerio, Ecopetrol homologará los recursos entregados debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 5111-GENERALES, o 5211-GENERALES, de acuerdo con el momento y a la condición bajo la cuál se entregan, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al recurso entregado.

\*\*\*

**4.24 GASTOS DE VENTAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.25 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.26 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000020421 del 18-05-2020

\*\*\*

**4.27 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.28 OTROS GASTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS PÚBLICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.36 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-ACTIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.37 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.39 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.40 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.43 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**4.44 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA****CONCEPTO No. 2020200000761 DEL 17-01-2020**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Materialidad o importancia relativa

Doctora  
SILVIA LUCÍA REYES ACEVEDO  
Representante Legal  
Previsora S.A. Compañía de Seguros  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500043472, del día 17 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) A la Previsora SA. Cía. de Seguros. a la fecha, la Contraloría General de la República le adelanta visita de Auditoria Financiera, por el año 2018. Producto de la misma, se generó una observación que puede estar comprometiendo el informe final, impactando el fenecimiento de la cuenta fiscal de dicha vigencia, por la consistencia de la información de procesos judiciales, en razón a la siguiente observación fiscal:

“De acuerdo a la información suministrada por la Previsora SA. Compañía de Seguros al equipo auditor, respecto de los procesos judiciales por la vigencia 2018, se tienen las siguientes cantidades:

Fuente de Información	No. Procesos
Gerencia Procesos Judiciales	12.151
Oficina de Contabilidad	8.556
Revisoría Fiscal	17.762
SIRECI	11.113
Informe de Gestión	15.401



Lo anterior evidencia que no hay consistencia de la información en cuanto al número de procesos que se adelantan en su contra o es vinculada, lo cual genera incertidumbre por cuanto no se tiene un dato cierto sobre estos procesos al término de la vigencia 2018, lo cual incide en los estados financieros respecto del registro de las provisiones, reservas y pasivos de la entidad, lo que se genera por debilidades de control interno y seguimiento y control por parte de la Vicepresidencia Jurídica y de Indemnizaciones”.

Por otro lado, la misión de La Previsora es:

“Apoyar la administración de riesgos a través del aseguramiento de las entidades estatales y del mercado privado, con personal altamente calificado, aliados estratégicos y una red de oficinas con cobertura nacional.

Generar tranquilidad, confianza y bienestar a los clientes, valor para los accionistas, y desarrollo social mediante la inversión de nuestras utilidades por parte del Gobierno nacional”.

En el desarrollo de su objeto a la Previsora SA. Cía. De Seguros, se presentan siniestros, y en algunos de los ramos que opera, por las características de los reclamos, se llega a tener un alto número de procesos judiciales, situación que implica una atención masiva, apoyada tanto por abogados externos como por herramientas tecnológicas, lo cual acarrea un nivel de complejidad importante en su trazabilidad. Sin embargo, la Compañía ha venido implementando metodologías internas tendientes a mejorar y optimizar la integración de las diferentes bases de datos, control, registro y seguimiento de las reservas de estos procesos judiciales.

Es importante precisar que el reconocimiento y medición de las reservas se basa en procedimientos técnicos de mejor estimación de las mismas y a la fecha de corte (31 de diciembre de 2018) los valores registrados en el sistema contable eran conocidos y avisados a dicha fecha. Vale la pena comentar que el movimiento de las reservas y números de procesos es dinámico, lo que como es obvio y natural que, al cierre de cada mes, tanto la cantidad de siniestros avisados, como los montos de reservas presentan variaciones.

Parte de la mecánica propia de las Compañías de Seguros, consiste en una dinámica de constitución y liberación de las reservas técnicas (reservas de riesgos en curso, reservas de siniestros pendientes, avisados e IBNR, reserva de desviación de siniestralidad y de riesgos catastróficos), entre las cuales se incluye la reserva de siniestros de procesos judiciales.

En esa medida y atendiendo el nuevo modelo de proceso de administración de los procesos judiciales y el nuevo estado de la base de datos, la Previsora emprendió un plan de revisión de las reservas de procesos judiciales, tanto para su constitución, como para su liberación.

Al respecto, La Previsora estructuró un proyecto denominado “Data Trust”, el cual se ha ejecutado durante el 2019 y su plazo de finalización se prevé para el mes de diciembre del año en curso.

El objetivo principal de este proyecto es validar que todos los litigios de esta aseguradora estuvieran con un siniestro asociado y a su vez tuvieran creada la respectiva reserva, y que, en caso de no tenerla, se procedería a su creación inmediata. Ahora bien, si el caso en efecto sí tenía una reserva creada, se validaría tanto su idoneidad como la suficiencia para el momento procesal. A su turno, verificar la posibilidad de la liberación de las reservas en aquellos eventos que igualmente por el estado procesal del litigio y/o atendiendo la información consolidada pudiere efectuarse.

Como resultado del anterior ejercicio, en efecto se encontraron casos como los hallados por la Contraloría, cuya notificación a la Previsora fue realizada en el 2018 y su reserva solo fue constituida en el 2019; de igual manera, se encontraron casos cuyas reservas se ajustaron al momento procesal o a la calificación de contingencia actual, lo que finalmente ha implicado que se constituyan y ajusten reservas.

Ahora bien, así mismo se ha encontrado una importante cantidad de casos que ya habían terminado de manera favorable para esta aseguradora, lo que implicó que las reservas que estaban constituidas para asumir una eventual condena fueran liberadas, resaltando que el monto de las reservas a liberar a la fecha, es superior al monto que representaron las reservas a constituir o ajustar.

A título informativo, producto del proceso de revisión y actualización de reservas de procesos judiciales, se estima que, finalizando el proyecto Data Trust, al cierre de 2019 se habrá efectuado constitución total de reserva netas de siniestros avisados por \$24.031 millones, y una liberación neta de reservas por \$25.572 millones, generando así un efecto que consideramos no material pero positivo en los Estados Financieros, por \$1.541 millones.

Teniendo en cuenta los lineamientos establecidos en la ISSAI 1705, se presentan diferentes patrones para definir la materialidad en los Estados Financieros; la Previsora, en su política contable tiene especificado que la materialidad se maneja de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría previamente acordadas con la Revisoría Fiscal, que para el año 2018 fue de \$20.215 millones.

Como parámetro de referencia, a 31 de diciembre de 2018, La Previsora registró en su estado de situación financiera, el activo por \$2.200.210 millones, el pasivo por \$1.841.825 millones y el patrimonio por \$385.385 millones.

Por lo anteriormente expuesto, agradecemos su valiosa colaboración, emitiendo un concepto sobre la materialidad para el caso en mención, acogiéndonos a la doctrina contable pública.

Por último, agradecemos adicionalmente a la materialidad, indicar qué otras opciones podría tener la Contraloría para dejar evidenciado el hallazgo antes mencionado, de acuerdo con lo establecido en la ISSAI 1706, como un párrafo de énfasis, pero feneciendo la cuenta. (...)"

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación, entre otras, la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, las cuales están dirigidas específicamente a las entidades del sector público.

El párrafo CC11 del Capítulo 3: Características cualitativas de la información financiera útil del Marco Conceptual para la Información Financiera incluido en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto 2420 de 2015, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 037 de 2017, establece:

“Materialidad o importancia relativa

CC11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, la materialidad o la importancia relativa es un aspecto específico de la relevancia de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías General de la República ni sobre los lineamientos establecidos en la ISSAI 1705, por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Ahora bien, en cuanto a la materialidad, de acuerdo con la característica fundamental de Relevancia definida por el Marco Conceptual incluido en el Anexo 1.1 del Decreto 2420 de 2015, la información financiera es material o tiene una importancia relativa cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios. Para determinar la materialidad o importancia relativa de la información financiera, no solo se refiere a su magnitud o cuantía, sino también a la naturaleza de las partidas, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Para ello, es necesario aplicar el juicio profesional que permita establecer los parámetros que ayuden a establecer de forma clara y específica aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es para cada tipo de cuentas, pues si bien este criterio es específico de cada entidad, no solo basta fijar un umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

En atención a que la materialidad es un criterio que debe ser definido y establecido por cada una de las entidades por sus propias particularidades, no es la Contaduría General de la Nación la encargada de establecer una guía o procedimiento, por el contrario, es la Previsora la que debe establecer en sus políticas contables los criterios de materialidad basado en los anteriores lineamientos generales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000017431 DEL 24-03-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Requerimientos de contabilización en el proceso de consolidación de estados financieros

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora Normatividad Contable-Gerencia de Contabilidad y Servicios Financieros

Empresas Públicas de Medellín

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500009032, del 20 de febrero de 2020, en la cual solicita conceptuar sobre el tratamiento contable de participaciones patrimoniales intragrupo al aplicar el método de la participación patrimonial en los estados financieros separados de una empresa que aplica el Marco Normativo Contable para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores.

Al respecto, el consultante indica: “En un grupo empresarial donde la empresa A es su matriz, por estrategias de inversión y modelo de negocio se tiene diversificadas las participaciones patrimoniales entre las empresas que lo conforman con el fin de mantener la unidad de propósito y dirección. Ante este hecho solicitamos su orientación sobre el tratamiento contable que debe darse en los estados financieros separados de una empresa (empresa A) que optó por medir las inversiones en subsidiarias utilizando el método de la participación y ésta tiene participación directa en una inversión que tiene clasificada como subsidiaria (empresa B), y una participación indirecta sobre la misma inversión, a través de una subsidiaria (empresa C) quien la clasifica como instrumento financiero.

Al respecto se tienen planteados tres posibles tratamientos contables para la participación indirecta que tiene la empresa A, a través de otra subsidiaria (empresa C) que clasifica su participación en la empresa B como instrumento financiero:

1. La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C dónde la participación en la empresa B ya viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral. Por lo tanto, la participación que indirectamente tiene la empresa A en la empresa B queda reconocida al

aplicar el método de la participación a los movimientos del otro resultado integral que tiene la empresa C.

2. La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C donde la participación en la empresa B viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral y luego la empresa A realiza ajustes a los estados financieros de la empresa C para reemplazar los efectos del reconocimiento a valor razonable de la inversión que posee la empresa C en la empresa B con la aplicación del método de la participación, de tal forma que los estados financieros de la empresa C utilizados como base para aplicarle el método de la participación en la empresa A estén ajustados presentando la participación en la empresa B a través del método de la participación y no a valor razonable con cambios en el otro resultado integral.

3. La empresa C en sus estados financieros reconoce la participación en la empresa B aplicándole el método de la participación. Por lo tanto, cuando la empresa A le aplica el método de la participación a la empresa C, la participación que indirectamente tiene en la empresa B ya está reconocida también por método de la participación. Es decir, en esta alternativa todas las participaciones intragrupo en todas las empresas que posean participación se miden en sus estados financieros separados por el método de la participación.

Adicional a lo anterior, la empresa A en sus estados financieros separados le aplica el método de la participación a la participación directa que posee en la empresa B tomando los estados financieros de la empresa B y utilizando el porcentaje de participación patrimonial que directamente posee y realiza el reconocimiento contable respectivo, siguiendo el procedimiento establecido por las NIIF.”

## CONSIDERACIONES

La Ley 222 de 1995, en su artículo 35, indica:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial." (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió la Resolución 056 de 2020, que modifica los artículos 3° y 4° de la Resolución 037 de 2017, donde se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 4° de la Resolución 037 de 2017, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados, las entidades controladoras que deban aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público registrarán sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.”

De conformidad con el anexo técnico compilatorio y actualizado I-2019, de las Normas de Información Financiera, Grupo I, contenido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado en el Marco Normativo para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), sobre el método de participación patrimonial incluido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 28) se indica:

“Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). (...)

14 La NIIF 9 Instrumentos Financieros no se aplica a las participaciones en asociadas y negocios conjuntos que se contabilizan utilizando el método de la participación. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad en una asociada o negocio conjunto, los instrumentos no están sujetos a la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales en una asociada o negocio conjunto se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

14A Una entidad aplicará también la NIIF 9 a otros instrumentos financieros en una asociada o negocio conjunto a los que no aplica el método de la participación. Estos incluyen las participaciones de largo plazo que, en esencia, formen parte de la inversión de la entidad en una asociada o negocio conjunto (véase el párrafo 38). Una entidad aplicará la NIIF 9 a estas participaciones de largo plazo antes de que aplique el párrafo 38 y los párrafos 40 a 43 de esta Norma. Al aplicar la NIIF 9, la entidad no tendrá en cuenta los ajustes a los importes en libros de la participación de largo plazo que surgen de la aplicación de esta Norma.”

Por su parte, sobre la clasificación de los activos financieros, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9 establece:

#### “4.1 Clasificación de activos financieros

4.1.1 A menos que aplique el párrafo 4.1.5, una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado, a valor razonable con cambios en otro resultado integral o a valor razonable con cambios en resultados sobre la base de los dos siguientes:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo financiero se conserva dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos financieros para obtener los flujos de efectivo contractuales y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones.



4.1.2A Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en otro resultado integral si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) el activo financieros (Sic) se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo se logra obteniendo flujos de efectivo contractuales y vendiendo activos financieros y
- (b) las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los párrafos B4.1.1 a B4.1.26 proporcionan guías sobre cómo aplicar estas condiciones. (...)

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse a valor razonable con cambios en resultados a menos que se mida a costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2 o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A. Sin embargo, una entidad puede realizar una elección irrevocable en el momento del reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable en otro resultado integral para inversiones concretas en instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se medirían a valor razonable con cambios en resultados (véanse los párrafos 5.7.5 y 5.7.6). (...)

#### Inversiones en instrumentos de patrimonio

5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta Norma, no sea mantenida para negociar y tampoco sea una contraprestación contingente reconocida por una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3.”

Por otro lado, los lineamientos para la consolidación de información de la NIIF 10 son:

#### “Requerimientos de contabilización

19 Una controladora elaborará estados financieros consolidados utilizando políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

20 La consolidación de una participada comenzará desde la fecha en que el inversor obtenga el control de la participada, cesando cuando pierda el control sobre ésta.

21 Los párrafos B86 a B93 establecen guías para la elaboración de los estados financieros consolidados.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Apéndice B Guía de Aplicación de la NIIF 10, indica:

“Requerimientos de contabilización

Procedimientos de consolidación

B56 Los estados financieros consolidados:

(a) Combinan partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias.

(b) Compensan (eliminan) el importe en libros de inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria (la NIIF 3 explica la forma de contabilizar la plusvalía relacionada).

(c) Eliminan en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo (resultados del periodo procedente de transacciones intragrupo que están reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminan totalmente). Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12 Impuesto a las Ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo.

Políticas contables uniformes

B87 Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en los estados financieros de los miembros del grupo al elaborar los estados financieros consolidados para asegurar la conformidad con las políticas contables del grupo.

Medición

B88 Una entidad incluirá los ingresos y gastos de una subsidiaria en los estados financieros consolidados desde la fecha en que obtenga el control hasta la fecha en que cese dicho control sobre la subsidiaria. Los ingresos y gastos de la subsidiaria deberán basarse en los

importes de los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros consolidados en la fecha de adquisición. Por ejemplo, un gasto por depreciación reconocido en el estado del resultado integral consolidado después de la fecha de adquisición se basará en los valores razonables de los activos depreciables relacionados reconocidos en los estados financieros consolidado en la fecha de la adquisición.

#### Derechos de voto potenciales

B89 Cuando existan derechos de voto potenciales, u otros instrumentos derivados que contengan derechos de voto potenciales, la proporción del resultado del período y cambios en el patrimonio signados a la controladora y a las participaciones no controladoras al preparar los estados financieros consolidados se determinará únicamente sobre la base de las participaciones en la propiedad existentes y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados, a menos de que se aplique el párrafo B90.

B90 En algunas circunstancias, una entidad tiene, en esencia, una participación en la propiedad que existe como resultados de una transacción que le da acceso, en ese momento, a los rendimientos asociados con una participación en la propiedad. En estas circunstancias, la proporción asignada a la controladora y participaciones no controladoras al elaborar los estados financieros consolidados, se determinará teniendo en cuenta el ejercicio eventual de esos derechos de voto potenciales y otros instrumentos derivados que dan acceso a la entidad a los rendimientos en ese momento.

B91 La NIIF 9 no se aplicará a participaciones en subsidiarias que se consoliden. Cuando los instrumentos que contienen derechos de voto potenciales dan en esencia, en ese momento, acceso a los rendimientos asociados con la participación en la propiedad de una subsidiaria, los instrumentos no están sujetos a los requerimientos de la NIIF 9. En los demás casos, los instrumentos que contengan derechos de voto potenciales en una subsidiaria se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 9.

#### Fecha de presentación

B92 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación. Cuando los finales de los períodos sobre los que informan la controladora y una de las subsidiarias fueran diferentes, ésta última elaborará, a efectos de la consolidación, información financiera adicional a la misma fecha que los estados financieros de la controladora para permitir a ésta consolidar la información financiera de la subsidiaria, a menos que sea impracticable hacerlo.

B93 Si fuera impracticable hacerlo, la controladora consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados. En cualquier caso, la diferencia entre la fecha de los estados financieros de la subsidiaria y la de los estados financieros consolidados no será mayor de tres meses, y la duración de los periodos sobre los que se informa y cualquier diferencia entre las fechas de los estados financieros será la misma de periodo a periodo.”

## CONCLUSIONES

En la medida que una empresa controladora deba reconocer sus inversiones en subsidiarias, de acuerdo con el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015, preparará y presentará sus estados financieros consolidados de conformidad con la NIIF 10, incorporada en el mismo anexo.

Ahora bien, en los requerimientos de contabilización para el procedimiento de consolidación contenidos en la NIIF 10 se establece que, partiendo de políticas contables uniformes y estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias referidos a la misma fecha de presentación, la empresa controladora deberá: a) combinar partidas similares de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y flujos de efectivo de la controladora con los de sus subsidiarias; b) compensar (eliminar) el importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria y la parte de la controladora en el patrimonio de cada subsidiaria; y, c) eliminar en su totalidad los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo intragrupo relacionados con transacciones entre las entidades del grupo.

De esta manera, para garantizar la uniformidad con los criterios de medición aplicados por la matriz, para efectos de consolidación, se deberá ajustar la medición de la inversión que tiene la empresa C en B (subsidiarias) al método de participación patrimonial.

De forma separada, la empresa A (controladora) reconocerá su inversión en las subsidiarias aplicando el método de participación patrimonial, en cumplimiento del artículo 35 de la Ley 222 de 1995.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20202000019571 DEL 27-04-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aplicación del método de la participación

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Directora Normatividad Contable-Gerencia de Contabilidad y Servicios Financieros

Empresas Públicas de Medellín

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500018002, del 25 de abril de 2020, en la cual solicita precisión sobre las conclusiones del Concepto CGN No. 20202000017432, del 24 de marzo de 2020, de “si se debe interpretar que para la aplicación del método de participación en los estados financieros separados para la matriz A, la forma correcta es aplicar la opción 2 planteada en nuestra consulta, es decir:

Alternativa 2.

La empresa A para la aplicación del método de la participación a la empresa C toma los estados financieros de la empresa C donde la participación en la empresa B viene reconocida al valor razonable con cambios en otro resultado integral y luego la empresa A realiza ajustes a los estados financieros de la empresa C para reemplazar los efectos del reconocimiento a valor razonable de la inversión que posee la empresa C en la empresa B con la aplicación del método de la participación, de tal forma que los estados financieros de la empresa C utilizados como base para aplicarle el método de la participación en la empresa A estén ajustados presentando la participación en la empresa B a través del método de la participación y no a valor razonable con cambios en el otro resultado integral”.

### CONSIDERACIONES

La Ley 222 de 1995, en su artículo 35, indica:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar

y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial." (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió la Resolución 056 de 2020, que modifica los artículos 3° y 4° de la Resolución 037 de 2017, donde se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2°. Modificar el artículo 4° de la Resolución 037 de 2017, el cual quedará así:

ARTÍCULO 4°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados, las entidades controladoras que deban aplicar el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público registrarán sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995 por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.”

De conformidad con el anexo del Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, contenido en el Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado en el Marco Normativo para las Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones (que derogó la Resolución 743 de 2013 y sus modificaciones), sobre el método de participación patrimonial incluido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 28 se indica:

“Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser

necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Estos cambios incluyen los que surjan de la revaluación de las propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de la moneda extranjera. La parte que corresponda al inversor en esos cambios se reconocerá en el otro resultado integral de éste (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros). (...)

#### Procedimientos del método de la participación

26 Muchos de los procedimientos que son apropiados para la aplicación del método de la participación son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NIIF 10. Además, los conceptos implícitos en los procedimientos utilizados en la contabilización de la adquisición de una subsidiaria se adoptarán también en el caso de adquisición de una inversión en una asociada o negocio conjunto.

27 La participación de un grupo en una asociada o negocio conjunto será la suma de las participaciones mantenidas en esa asociada o negocio conjunto por la controladora y sus subsidiarias. Se ignorarán, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas o negocios conjuntos del grupo. Cuando una asociada o negocio conjunto tenga subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos tenidos en cuenta para aplicar el método de la participación serán los reconocidos en los estados financieros de la asociada o negocio conjunto (donde se incluirá la parte de la asociada o negocio conjunto en el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos de sus asociadas y negocios conjuntos), después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes (véanse los párrafos 35 y 36).

33 Al aplicar el método de la participación, se utilizarán los estados financieros disponibles más recientes de la asociada o negocio conjunto. Cuando el final del periodo sobre el que se informa de la entidad y de la asociada o negocio conjunto sean diferentes, la asociada o negocio conjunto elaborará, para uso de la entidad, estados financieros referidos a la misma fecha que los de ésta, a menos que resulte impracticable hacerlo.

34 Cuando, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 33, los estados financieros de una asociada o negocio conjunto utilizados para aplicar el método de la participación se refieran a una fecha diferente a la utilizada por la entidad, se practicarán los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones o eventos significativos que hayan ocurrido entre las dos fechas citadas. En ningún caso, la diferencia entre el final del periodo sobre el que se informa de la asociada o negocio conjunto y el de la entidad será mayor de tres meses.

La duración de los periodos sobre los que se informa, así como cualquier diferencia entre la fecha de cierre de éstos, será igual de un periodo a otro.

35 Los estados financieros de la entidad se elaborarán aplicando políticas contables uniformes para transacciones y otros eventos que, siendo similares, se hayan producido en circunstancias parecidas.

36 Si una asociada o negocio conjunto aplica políticas contables diferentes de las adoptadas por la entidad, para transacciones y otros eventos similares que se hayan producido en circunstancias similares, se realizarán ajustes en estados financieros de la asociada o negocio conjunto que la entidad utilice para aplicar el método de la participación, a fin de conseguir que las políticas contables de la asociada o negocio conjunto se correspondan con las empleadas por la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, una empresa controladora, de forma separada, deberá reconocer sus inversiones en subsidiarias por el Método de la Participación establecido en la NIC 28, incorporada en el "ANEXO TÉCNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO I-2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, GRUPO I" del Decreto 2420 de 2015.

Para el efecto, la controladora utilizará los estados financieros disponibles más recientes de las asociadas, los cuales deberán estar referidos a la misma fecha de presentación y elaborados aplicando políticas contables uniformes, similar al procedimiento de consolidación. Por lo tanto, si existen diferencias entre transacciones y eventos similares en circunstancias similares, antes de aplicar el método de la participación, la controladora deberá verificar que se efectúen los ajustes necesarios para hacer uniforme las políticas contables.

De esta manera, para garantizar la uniformidad en los criterios de medición aplicados por la controladora, para efectos de la aplicación del método de la participación y del proceso de consolidación, se deberá ajustar la medición de la inversión que tiene la empresa C en B al método de la participación, y así eliminar cualquier efecto de los registros contables realizados por C.

\*\*\*

Ver concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20202000038041 del 21-07-2020

\*\*\*



# Capítulo 5

## Marco Normativo

### Entidades en Liquidación



## 5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

### 5.1 OTROS ACTIVOS

#### CONCEPTO No. 20201100065621 DEL 14-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de inversiones en entidades de liquidación, cuyo patrimonio es superior al valor en libros reconocido. Reconocimiento y medición de activos recibidos sin contraprestación de una entidad en liquidación

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades en liquidación
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de activos que se transferiran a título gratuito al Ministerio de Minas

Doctora

CLARA INÉS ROJAS ESPINOSA

Profesional Especializado

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas - IPSE

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010048712, el día 6 de noviembre de 2020, mediante la cual solicita:

Anteriormente, se efectuó mesa de trabajo con EEASA en liquidación a efectos de determinar la transferencia de la infraestructura eléctrica que iba a ser transferida a título oneroso, pero que finalmente se va a transferir a título gratuito al Ministerio de Minas.

En el análisis al balance de EEASA en liquidación a octubre de 2020, finalmente los bienes eléctricos se les aplicaron valorizaciones según la Resolución CREG 097 de 2008, sin saber la razón. Por lo tanto, se solicita aclarar los registros para el IPSE, como entidad de gobierno, al tener un porcentaje de participación del 90,6883 en EEASA en liquidación, dado que esta

última en el proceso liquidación ha aumentado su patrimonio por cuentas por cobrar, correspondiente al recálculo de intereses, entre otros, y la valuación de los bienes eléctricos.

Por lo tanto, surgen las siguientes inquietudes:

- ¿Cuál es el valor por el cual debe recibir el Ministerio de Minas, los bienes eléctricos por parte de EEASA?
- ¿EEASA debió actualizar los valores de los bienes eléctricos o dejarlos por el valor en libros cuando entró en liquidación?
- IPSE tiene un registro de inversiones en empresas en liquidación de \$7.004 millones y EEASA alcanza en patrimonio un total, a septiembre de 2020, de \$29.454 millones, lo que representa una diferencia en proceso de consolidación de operaciones recíprocas significativo. Por lo tanto, ¿IPSE debe actualizar el valor de la inversión?

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

6.3.4. Bases de medición de activos

6.3.4.4. Costo de reposición

104. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

105. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor

para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

(...)

#### 6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “8. INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

#### 8.1. Reconocimiento

1. Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

#### 8.2. Medición

2. Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas.

#### 8.3. Baja en cuentas

3. Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando: a) expiren los derechos, b) el valor de los pasivos exceda el valor de los activos de acuerdo con el plan de liquidación o c) culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisiones y Pasivos contingentes, cuando a ello haya lugar.

(...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

### 1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

#### 1.3.1. Reconocimiento

16. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

#### 1.3.2. Medición

25. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

26. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se

medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017, dispone:

### “6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

#### 6.3.1. Medición de los activos

##### 6.3.1.2. Valor neto de liquidación

75. El valor neto de liquidación es el valor de efectivo y equivalentes al efectivo que la entidad espera obtener producto de la realización de activos menos, cuando a ello haya lugar, los costos de disposición. El valor neto de liquidación puede establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación del mercado, el grado de negociabilidad y la obsolescencia del activo.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017 y sus modificaciones, señala:

### “1. ACTIVOS PARA LIQUIDAR

#### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos para liquidar los recursos de propiedad de la entidad en liquidación, que integran la masa de la liquidación, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros mediante flujos de efectivo provenientes de su realización, con independencia de que estos activos se empleen, temporalmente, para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación. También harán parte de los activos para liquidar el efectivo y los equivalentes al efectivo, y los inventarios. Para efectos de esta norma los inventarios corresponden a aquellos bienes que se mantengan con la intención de comercializarse, distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado, o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, cuando la entidad en liquidación deba culminar contratos vigentes o continuar desarrollando, temporalmente, funciones de cometido estatal.

2. Cuando la entidad en liquidación no tenga certeza de si un activo se va a liquidar o se va a trasladar, la entidad lo reconocerá como activo para liquidar hasta tanto se defina su destinación.

## 1.2. Medición

3. En el reconocimiento, los activos para liquidar, distintos de los inventarios, se medirán por el valor neto de liquidación afectando el resultado de la gestión de la liquidación del periodo por el valor del activo reconocido.

4. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones, las cuentas por cobrar y los préstamos por cobrar se medirán por el valor neto de liquidación y no serán objeto de deterioro. Las variaciones en el valor neto de liquidación afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Los demás activos para liquidar se mantendrán por el valor inicialmente reconocido y no serán objeto de depreciación, amortización ni deterioro.

5. Los inventarios se medirán por el costo y no serán objeto de deterioro.

6. Los activos sobre los que no se tiene certeza de si se van a liquidar o se van a trasladar se medirán por el valor neto en libros hasta tanto se defina su destinación. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda. Cuando se defina que el activo se va a liquidar, la diferencia que surja entre el valor neto en libros y el valor neto de liquidación afectará el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Por su parte, cuando se defina que el activo se va a trasladar, este se reclasificará a la categoría de activos para trasladar por su valor neto en libros.

(...)

## 2. ACTIVOS PARA TRASLADAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos para trasladar los bienes y derechos que, de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, están excluidos de la masa de liquidación y serán trasladados a otras entidades públicas, con independencia de que estos se empleen temporalmente para cumplir funciones de cometido estatal, para culminar contratos vigentes o para la ejecución del proceso de liquidación.

## 2.2. Medición

2. En el reconocimiento, los activos para trasladar a otra entidad pública se medirán por el valor neto en libros y no serán objeto de depreciación, amortización ni deterioro. El valor neto en libros es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados, según corresponda.

3. Los activos que adquiera la entidad en liquidación se medirán por el costo de adquisición.

## 2.3. Reclasificaciones

4. Se realizará una reclasificación desde la categoría de activos para trasladar hacia la categoría de activos para liquidar cuando exista un cambio en la destinación del activo, es decir, cuando inicialmente se tenía proyectado su traslado a otra entidad pública y producto de una disposición legal o una decisión administrativa se ordena su realización. En este caso, el valor en libros del activo en la fecha de reclasificación será el valor inicial por el cual se reconocerá en la categoría de activos para trasladar y, posteriormente, se aplicará la Norma de activos para liquidar.

(...)

## 2. CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

### 2.2. Corrección de errores de periodos anteriores

6. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad en liquidación, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

7. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

8. La entidad en liquidación corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la



corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado de la gestión de la liquidación del periodo en el que se descubra el error.

9. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores, revelará la naturaleza de tales errores.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

- ¿Cuál es el valor por el cual debe recibir el Ministerio de Minas, los bienes eléctricos por parte de EEASA?

De conformidad con la Norma de Ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando los bienes no monetarios son recibidos de operaciones sin contraprestación se medirán por el valor de mercado del activo recibido, en ausencia de este por el costo de reposición, y si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, los activos se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso, teniendo en cuenta que el valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

Este reconocimiento se efectuará mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva de la Clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 442810-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- ¿EEASA debió actualizar los valores de los bienes eléctricos o dejarlos por el valor en libros cuando entró en liquidación?

Atendiendo a lo señalado por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Liquidación, los activos de estas entidades serán reconocidos y medidos como: activos para liquidar, si van a integrar la masa de liquidación y se espera obtener beneficios económicos futuros provenientes de su realización; o como activos para trasladar, cuando de acuerdo con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales, estos se encuentran excluidos de la masa de liquidación y serán trasladados a otras entidades públicas.

Por lo tanto, EEASA en liquidación al inicio del proceso liquidatorio debió definir si los bienes iban a ser liquidados o transferidos, y por lo tanto, efectuar su clasificación y medición

atendiendo a, si el activo sería para liquidar, cuya medición se efectuaría al valor neto de liquidación afectando el resultado de la gestión de la liquidación; si por el contrario el activo sería para trasladar, su reconocimiento se efectuaría por el valor neto en libros que es el resultado de restar al valor del activo la depreciación, amortización o deterioro acumulados; y si por el contrario la entidad no tenía certeza sobre la destinación del activo, si bien se clasificaría como un activo para liquidar, su medición también sería al valor neto en libros hasta definir su destino.

Ahora bien, teniendo en cuenta que conforme al Marco Conceptual para Entidades en Liquidación, el valor neto de liquidación es el valor de efectivo y equivalentes al efectivo que la entidad espera obtener producto de la realización de activos menos, cuando a ello haya lugar, los costos de disposición, el cual puede establecerse mediante avalúo técnico, considerando, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación del mercado, el grado de negociabilidad y la obsolescencia del activo, únicamente serán objeto de la estimación de este valor, los activos cuya destinación desde un inicio correspondiera a su liquidación.

Por lo anterior, si EEASA en liquidación efectuó y reconoció avalúos sobre activos sobre los cuales no se tenía certeza de su destinación o que desde el inicio se había establecido su traslado a otras entidades públicas, deberá corregir sus estados financieros atendiendo a lo señalado por el numeral 2.2. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de Cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

- IPSE tiene un registro de inversiones en empresas en liquidación de \$7.004 millones y EEASA alcanza en patrimonio un total, a septiembre de 2020, de \$29.454 millones, lo que representa una diferencia en proceso de consolidación de operaciones recíprocas significativo. Por lo tanto, ¿IPSE debe actualizar el valor de la inversión?

Según lo señalado por la Norma de Inversiones en entidades en liquidación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión, las inversiones se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas. Por lo tanto, el valor de las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización con posterioridad a su reconocimiento.

\*\*\*

**5.2 OTROS PASIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.3 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.4 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.5 INGRESOS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.6 INGRESOS POR VENTA DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.7 INGRESOS POR VENTA DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.8 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.9 INGRESOS POR OPERACIONES INSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.10 OTROS INGRESOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.11 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.12 GASTOS-DE VENTAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.13 GASTOS-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.14 GASTOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.15 GASTOS PÚBLICO SOCIAL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.16 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.17 GASTOS-OPERACIONES INSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.18 OTROS GASTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.19 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.20 COSTOS DE VENTAS DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.21 COSTOS DE VENTAS DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.22 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.23 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.24 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.25 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.26 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.27 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.28 OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.29 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-ACTIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.30 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.31 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.32 CUENTAS DE ORDEN DEUDORA-DEUDORAS POR EL CONTRARIO (CR)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.33 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-PASIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.34 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.35 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.36 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**5.37 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

# Capítulo 6

## Marco Normativo

### Régimen de Contabilidad Pública Precedente



**6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE**

**6.1 EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.3 RENTAS POR COBRAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.4 DEUDORES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

## 6.5 INVENTARIOS

## CONCEPTO No. 20201100071471 DEL 28-12-2020

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen precedente
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento faltante de inventarios.

Señor coronel (RA)  
OSCAR ALBERTO JARAMILLO CARRILLO  
Director General  
Agencia Logística de las Fuerzas Militares  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20205500055582, el día 17 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita a la CGN:

1. Validar el siguiente registro contable en la vigencia 2016, mediante el cual la entidad reconoció un faltante de inventarios y si para el registro ¿es viable adjuntar un acta o qué otros documentos son idóneos?

581006 Pérdida en Siniestros	90,00	
621009 Costo combustible	110.00	
151011 Combustible		200.00
836101 Responsabilidades en proceso internas	90.00	
891521 Responsabilidades en proceso		<u>90.00</u>
<b>TOTALES</b>	<b>290.00</b>	<b>290.00</b>

2. Para reversar en el año 2016 una factura emitida en el año 2015 es viable el siguiente registro?

581589 Gastos de Operación	200.00	
245301 Depósito recibido en garantía		<u>200.00</u>
<b>TOTALES</b>	<b>200.00</b>	<b>200.00</b>

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

3596



## CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del RCP precedente adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, en el Capítulo X Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Responsabilidades fiscales, señalaba:

### “1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

De manera simultánea, la entidad contable pública reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).  
(Subrayado fuera de texto)

(...)

### 4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.”

Por su parte, el CGC del RCP precedente señalaba:

“1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.
- 2- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de la mercancía determinada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otros. (Subrayado fuera de texto)
- 4- El valor de las mercancías entregadas a cualquier título.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1.

El RCP precedente señalaba en el Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Responsabilidades fiscales, que la entidad debía retirar de los saldos contables el valor de los faltantes o pérdida de bienes, debitando la subcuenta 581006-

Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS acreditando la subcuenta del grupo al cual corresponda la cuenta en donde se reconocía el bien. Así mismo, en cuentas de orden reconocía la contingencia, por el valor total del bien dado de baja, mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), la cual se cancelaba con el valor recuperado por el pago de la aseguradora o del funcionario responsable.

Posteriormente, con la notificación del proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, la entidad afectada registraba en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De otra parte, al revisar la dinámica de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS, en el crédito se registraba el valor de la mercancía faltante, y como contrapartida el gasto por el valor total de la mercancía retirada, ya que la cuenta de costos aplica para determinar la utilidad en la venta de las mercancías en existencia.

Ahora bien, en relación con los soportes de los registros contables, es un aspecto de carácter administrativo, por lo que corresponde a la entidad definir en sus procedimientos internos, los documentos que respaldaban los hechos económicos incorporados y presentados en su contabilidad.

Pregunta 2.

La operación planteada no correspondería a la reversión del registro inicial de una cuenta por cobrar o de unos ingresos recibidos por anticipado originados en la emisión de una factura, de manera que para atender su solicitud es necesario disponer de mayor información sobre el hecho económico incorporado inicialmente a la contabilidad.

\*\*\*

**6.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.9 OTROS ACTIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.13 CUENTAS POR PAGAR**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.16 PASIVOS ESTIMADOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.17 OTROS PASIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.18 HACIENDA PÚBLICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.20 INGRESOS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.22 INGRESOS-VENTA DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.23 INGRESOS-TRANSFERENCIAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.24 INGRESOS-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.25 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.26 OTROS INGRESOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.27 AJUSTES POR INFLACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.28 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.29 GASTOS DE OPERACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.30 GASTO-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.31 GASTO POR TRANSFERENCIAS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.32 GASTOS PÚBLICO SOCIAL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.33 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.34 OTROS GASTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.35 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.36 COSTO DE VENTA DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.37 COSTO DE VENTA DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.38 COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.39 COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.40 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.41 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.42 COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.43 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.44 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.45 COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DERECOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.47 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.48 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.49 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.51 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS FISCALES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.52 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.53 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

**6.54 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**

Ver concepto relacionados con esta clasificación:

Concepto No. 20202300004481 del 20-02-2020

\*\*\*

## 7 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto con radicado 20202000018821, de fecha 15-04-2020 deja sin vigencia el concepto CGN N° 20192000056131 del 01-10-2019.

El concepto con radicado 20202000019251, de fecha 22-04-2020 deja sin vigencia los conceptos CGN N° 20202000015021 del 12-03-2020 y CGN N° 20182000027231 del 11-05-2018.

El concepto con radicado 20202000054251 de fecha 16-09-2020 amplía el Concepto la CGN N° 2019200004421 del 05-09-2019.