



MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



ENERO - DICIEMBRE

2022

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA **COMPILADA**

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD
PÚBLICA PRECEDENTE

Contenido

INTRODUCCIÓN	4
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	7
1.1 EFECTIVO	7
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	7
1.3 RENTAS POR COBRAR	7
1.4 DEUDORES	8
1.5 INVENTARIOS	16
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	16
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES	16
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	16
1.9 OTROS ACTIVOS	16
1.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	16
1.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL	17
1.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	25
1.13 CUENTAS POR PAGAR	25
1.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	25
1.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS	25
1.16 PASIVOS ESTIMADOS	25
1.17 OTROS PASIVOS	25
1.18 HACIENDA PÚBLICA	25
1.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL	25
1.20 INGRESOS FISCALES	25
1.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES	25
1.22 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	25
1.23 INGRESOS- TRANSFERENCIAS	25
1.24 INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES	25
1.25 INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	26
1.26 OTROS INGRESOS	26
1.27 AJUSTES POR INFLACIÓN	26
1.28 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	26
1.29 GASTOS DE OPERACIÓN	26

1.30	GASTO - PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.....	26
1.31	GASTO POR TRANSFERENCIAS	26
1.32	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	26
1.33	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	26
1.34	OTROS GASTOS	26
1.35	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	26
1.36	COSTO DE VENTA DE BIENES	26
1.37	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS	26
1.38	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.....	26
1.39	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES	26
1.40	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	27
1.41	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD.....	27
1.42	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE	27
1.43	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	27
1.44	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	27
1.45	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS.....	27
1.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES.....	27
1.47	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	27
1.48	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	27
1.49	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)	27
1.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.....	27
1.51	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	27
1.52	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	27
1.53	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB).....	27
1.54	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	27
2	CONCEPTOS MODIFICADOS.....	29

INTRODUCCIÓN

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

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

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL RÉGIMEN PRECEDENTE.

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

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

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

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

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

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Marco Normativo

Corresponde a la regulación contable expedida a partir de las Resoluciones N° 354, 355 y 356 de 2007, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública aplicable con anterioridad a la expedición de los marcos normativos en convergencia con estándares internacionales de información financiera, y que pierde vigencia a partir del año 2018.

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

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, referida a la normativa que sustenta la solución a la consulta.

Subtema

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

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

1.1 EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3 RENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.4 DEUDORES

CONCEPTO No. 20221100000391 DEL 13-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación - Ingresos fiscales Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de un ente territorial de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos fiscales Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de un ente territorial de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales

Doctora
DORIS GRICELA GUERRERO RUÍZ
Abogada Gestión Jurídica IV
GIT Vía Gubernativa – División de Gestión Jurídica
Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063992 del 26 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La orientación requerida refiere al tratamiento contable que en el periodo 2016 se le debía dar por parte de un ente territorial (Área Metropolitana) a las cuentas por cobrar correspondientes a la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas, teniendo en cuenta que la función de la entidad Territorial- Área Metropolitana era solo recaudar la tasa retributiva referida, ya que el

100% de los ingresos recaudados y los por cobrar por dicho concepto, se debían transferir en su totalidad a la Corporación Autónoma Regional.

El problema jurídico a resolver, es determinar si las cuentas por cobrar debían afectar y/o reflejarse (Activo) en los Estados Financieros de la entidad Territorial - Área Metropolitana, o si estas se debían registrar o manejar en cuentas de orden.”

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones, señala en su artículo número 66:

“ARTÍCULO 61. Competencia de Grandes Centros Urbanos. (Modificado por el art. 13, Decreto 141 de 2011); Los municipios, distritos o áreas metropolitanas cuya población urbana fuere igual o superior a un millón de habitantes (1.000.000) ejercerán dentro del perímetro urbano las mismas funciones atribuidas a las Corporaciones Autónomas Regionales, en lo que fuere aplicable al medio ambiente urbano. Además de las licencias ambientales, concesiones, permisos y autorizaciones que les corresponda otorgar para el ejercicio de actividades o la ejecución de obras dentro del territorio de su jurisdicción, las autoridades municipales, distritales o metropolitanas tendrán la responsabilidad de efectuar el control de vertimientos y emisiones contaminantes, disposición de desechos sólidos y de residuos tóxicos y peligrosos, dictar las medidas de corrección o mitigación de daños ambientales y adelantar proyectos de saneamiento y descontaminación.

Los municipios, distritos o áreas metropolitanas de que trata el presente artículo asumirán ante las Corporaciones Autónomas Regionales la obligación de transferir el 50% del recaudo de las tasas retributivas o compensatorias causadas dentro del perímetro urbano y de servicios, por el vertimiento de afluentes contaminantes conducidos por la red de servicios públicos y arrojados fuera de dicho perímetro, según el grado de materias contaminantes no eliminadas con que se haga el vertimiento.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2667 de 2012, por el cual se reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales, y se toman otras determinaciones, señala lo siguiente:

“CAPÍTULO II

Definiciones

Artículo 4°. Autoridades ambientales competentes. Son las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, los Grandes Centros Urbanos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, los establecimientos públicos ambientales creados en virtud del artículo 13 de la Ley 768 de 2002, y Parques Nacionales Naturales de Colombia, creada por el Decreto-

ley número 3572 de 2011, siempre y cuando corresponda a los usos permitidos en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales.

Artículo 5°. Sujeto Activo. Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales señaladas en el artículo 4° del presente decreto.

(...)

Artículo 7°. Tasa retributiva por vertimientos puntuales. Es aquella que cobrará la autoridad ambiental competente a los usuarios por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales directos o indirectos y sus consecuencias nocivas, originados en actividades antrópicas o propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.

La tasa retributiva por vertimientos puntuales directos o indirectos, se cobrará por la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso hídrico. La tasa retributiva se aplicará incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de la tasa no implica bajo ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento.

(...)

CAPITULO V

Sobre el monto y recaudo de las tasas retributivas

(...)

Artículo 24. Forma de Cobro. La tasa retributiva deberá ser cobrada por la autoridad ambiental competente, por la carga contaminante total vertida en el período objeto de cobro, mediante factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento de conformidad con las normas tributarias y contables, con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser superior a un (1) año, y deberá contemplar un corte de facturación a diciembre 31 de cada año. En todo caso, el documento de cobro especificará el valor correspondiente a las cargas de elementos, sustancias y parámetros contaminantes mensuales vertidos.

Parágrafo 1°. La factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento en el cual se ordena el cobro de la tasa retributiva deberá señalar si se aprueba o no la autodeclaración presentada por el usuario; contra este cobro procede el recurso de reposición.

Parágrafo 2°. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a cuatro (4) meses después de finalizar el período objeto de cobro, a partir de lo cual la autoridad ambiental competente efectuará la causación de los ingresos correspondientes." (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

Por otro lado, el Instructivo No. 002 de 2015, señala:

“La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las Entidades de Gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de Gobierno Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta." (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el concepto No CGN N°20172300055231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, la CGN señaló:

“1) Registros contables por el reconocimiento y el recaudo del derecho a la tasa retributiva

- En la Secretaría Distrital del Medio Ambiente (SDA) por el reconocimiento del derecho al 50% de la Tasa Retributiva.

En el momento de la liquidación, como beneficiaria del 50% de la tasa retributiva, a la SDA le corresponde debitar la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y acreditar la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS.

Simultáneamente, por el valor del 50% que le corresponde a la CAR, la SDA deberá registrar en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, e informar a esta entidad para el control respectivo en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras se produce el recaudo efectivo para reconocer el ingreso, como se indica en el numeral 2 de estas conclusiones.

(...)

- En las Secretarías Distritales de Hacienda (SHD) y de Ambiente (SDA), por el recaudo por concepto de la tasa retributiva y la transferencia del 50% a la CAR.

Teniendo en cuenta que el Distrito Capital organiza su proceso contable mediante contabilidades separadas o independientes para órganos y dependencias, de conformidad con lo señalado en el numeral 11 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, los registros son los siguientes:

Con el recaudo, la SHD debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el total recibido y acredita la subcuenta 310503-Distrito de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por el valor que le corresponde a la SDA, y la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS por el 50% que le pertenece a la CAR.

Para efectos de la entrega de los recursos a la CAR por 50%, la SHD debita la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la SDA con el recaudo de los recursos por parte de la SDH, registra un débito en la subcuenta 310503-Distrito de la cuenta 3105-Operaciones de enlace y acredita la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS.

2) En la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca (CAR) por el reconocimiento del derecho al 50% de la tasa retributiva y su respectivo recaudo.

De conformidad con la norma que regula esta tasa, el derecho para esta entidad se genera en el momento en que se produce el recaudo efectivo en la Tesorería del Distrito Capital (SDH). En consecuencia, con base en la información suministrada por el Distrito Capital, la CAR registra un débito a la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS.

Alternamente, reclasifica de este derecho mediante un débito a la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y cancela el saldo en las cuentas de orden deudoras.

Simultáneamente reversa las cuentas de orden deudoras.”

Por último, el Procedimiento Contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, incorporado por la Resolución 593 de 2018 de la CGN, establece:

“3. PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

3.1. Liquidación y recaudo de la tasa retributiva o compensatoria y del porcentaje de dicha tasa a favor de las CAR

Con la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones por concepto de tasa retributiva o compensatoria, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán el ingreso por el valor total por concepto de la tasa retributiva o compensatoria, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, el municipio, distrito o área metropolitana registrará la obligación de transferir el 50% del valor recaudado por concepto de la tasa retributiva o compensatoria a las CAR, para lo cual

debitará la subcuenta 542323-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en la información suministrada por los municipios, distritos o áreas metropolitanas, las CAR registrarán el ingreso correspondiente al 50% del valor recaudado de la tasa retributiva o compensatoria mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442825-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, los municipios, distritos o áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Adicionalmente el artículo 6 de la mencionada Resolución señala: “Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 553 de 2018 y demás disposiciones que le sean contrarias.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el año 2016, el Área Metropolitana encargada de realizar el recaudo de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales debía registrar en su contabilidad, como beneficiaria del 50% de la tasa retributiva, un débito en la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS y, simultáneamente, llevar el control del 50% que le correspondía a la Corporación Autónoma Regional en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, e informar a esta entidad para el control respectivo en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras se producía el recaudo efectivo para reconocer el ingreso.

Lo anterior se determinó en cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública precedente, mediante el concepto 2017230005231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

En consecuencia, a 1° de enero del 2018, al determinar los saldos iniciales en aplicación del Instructivo No. 002 de 2015, la entidad debió evaluar si estos saldos cumplían con los criterios para ser incorporados como activos, de conformidad con las condiciones establecidas en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, caso en el cual debió clasificarlos como cuentas por cobrar debitando la

subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 314503-Cuentas por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, por cuanto correspondían a activos controlados por la entidad que provenían de un evento pasado y de los cuales se esperaba obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pudiera medirse fiablemente.

Por consiguiente, si durante la determinación de saldos iniciales el Área Metropolitana no efectuó el registro anterior, actualmente se encuentra frente a un error de periodos anteriores, para lo cual procederá a realizar la corrección atendiendo a lo señalado en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo Entidades de Gobierno, debiendo incorporar a los Estados Financieros los saldos correspondientes a la tasa retributiva objeto de la consulta mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en adelante dar aplicación al procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, anexo a la Resolución N° 593 de 2018.

Asimismo, para efectos de presentación, cuando la entidad corrija errores considerados materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Por último, el reconocimiento contable por concepto de la tasa retributiva o compensatoria por parte de las entidades involucradas está desarrollado en el Procedimiento Contable expedido mediante la Resolución 593 del 11 de diciembre de 2018, del cual se encuentran algunos fragmentos transcritos en las consideraciones del presente documento.

1.5 INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICO Y CULTURALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.9 OTROS ACTIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

CONCEPTO No. 20221100072181 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Régimen precedente
	TEMA	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones de crédito público internas o externas a corto y largo plazo y los ajustes por diferencia en cambio

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los préstamos por pagar Tratamiento contable de los ajustes por diferencia en cambio de Préstamos por pagar

Doctor
DAVID ALEXÁNDER MENDOZA HEREDIA
Abogado-Investigador
Alianza Consultora Forense Corporativa
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010049702 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

1. ¿Cómo deben contabilizarse las operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales?
2. ¿Todas las transacciones de las operaciones de crédito público interno se deben registrar en moneda legal colombiana?

Se amplía el contexto de la pregunta, donde el consultante indica que la operación objeto de la consulta se llevó a cabo en el año 2013 y se encuentra vigente. La obligación fue contraída en dólares.

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que el concepto solicitado hace referencia a un hecho económico ocurrido en el año 2013 y se encuentra vigente a la fecha, es necesario hacer referencia al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente que regía en dicha fecha, y al Marco normativo para Entidades de Gobierno vigente.

Es pertinente señalar que con la Resolución 693 de 2016, fue modificado el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indicado por la Resolución 533 de 2015, de manera que las Entidades de Gobierno aplicaron el nuevo marco normativo desde el 1° de enero de 2018.

1. Información relacionada con el Régimen Precedente

En el año 2013 los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores debían aplicar el RCP Precedente adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública.

El Plan General de Contabilidad Pública comprendía el Marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases y el Manual de Procedimientos lo conformaban el Catálogo general de cuentas, los Procedimientos contables y los instructivos contables.

El mencionado Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, disponía:

“9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

9.1.2. Normas Técnicas relativas a los Pasivos

9.1.2.1 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central

206. Noción. Las operaciones de crédito público corresponden a los actos o contratos que, de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores.

(...)

208. Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado;

(...)

209. Las operaciones de crédito público pactadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Este valor debe reexpresarse periódicamente, aplicando la TRM en la fecha de la actualización.

(...)

210. Las operaciones de crédito público se revelan atendiendo los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento.

211. De acuerdo con su origen, las operaciones de crédito público se clasifican en internas y externas. Son internas las operaciones de crédito público que de conformidad con la reglamentación vigente se pacten exclusivamente entre residentes del territorio Nacional. Por su parte, las externas corresponden a las que se pacten con no residentes.

212. Atendiendo el plazo pactado, las operaciones de crédito público se clasifican en corto y largo plazo. Son de corto plazo las operaciones de crédito público adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año, y de largo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción.

Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable.

(...)

291. Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos expedido mediante Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, describe las cuentas:

2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO: “Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago inferior o igual a un año”.

2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO: “Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública y en créditos de proveedores, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año”.

4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO: “Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, originados en la reexpresión de bienes, derechos u obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación pactados o denominados en moneda extranjera”.

2. Instructivo 002 de 2015

La CGN expidió este Instructivo mediante el cual se daban las instrucciones en el proceso de transición al Marco Normativo a las entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, el cual se indicaba:

“1.2.3. Préstamos por pagar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los préstamos por pagar son recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2016, los Préstamos por pagar pueden estar reconocidos en los grupos Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y en Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados, mientras que los intereses, pueden encontrarse en la cuenta Intereses por Pagar.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Ajustar el valor neto de los préstamos adicionando, al valor en libros de estos en la fecha de transición, los intereses por pagar reconocidos de manera separada a 31 de diciembre de 2016.
- b) Realizar las siguientes acciones para los préstamos en la fecha de origen:
 - i) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor recibido menos los costos de transacción, siempre que estos costos sean fácilmente identificables.

ii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial calculado en el numeral i).

iii) Medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y el valor resultante conforme al literal b) afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación”.

3. Información relacionada con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición Inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar.

4. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo por pagar se reconozca, la entidad disminuirá del valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición Posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados.

7. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

(...)

2. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

1. Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.

2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

2.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de

liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

5. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado, al costo de reposición o al valor neto de realización se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor. Las partidas no monetarias son aquellas distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1. ¿Cómo deben contabilizarse las operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales?

Con base en lo expuesto en las consideraciones, el registro contable del préstamo contraído en dólares por el ente territorial, en el contexto de la normativa contable vigente en 2013, correspondía a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, si el plazo pactado es inferior a un año y la obligación se realiza con un banco local, o 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, si el plazo pactado es superior a un año y la obligación se realiza con un banco local.

Posteriormente, al actualizar la obligación por variaciones en la tasa de cambio, si la variación incrementaba el valor a pagar, se registraba un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y si la variación disminuía el valor a pagar, se registraba un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO o 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, según las características ya anotadas del empréstito.

Ahora, en relación con el instructivo 002 de 2015, la entidad de Gobierno que presentaba en su contabilidad préstamos en las cuentas de Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central debió clasificar el préstamo en la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, si el plazo de pago era inferior o igual a un año, o en la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, si el plazo de pago pactado era superior a un año.

Pregunta 2. ¿Todas las transacciones de las operaciones de crédito público interno se deben registrar en moneda legal colombiana?

La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, dispone que los préstamos tomados en moneda extranjera se reconocen en pesos colombianos, para lo cual en la fecha de la transacción se medirá por el valor vigente de la moneda extranjera.

En la medición posterior, al finalizar cada periodo contable, los préstamos realizados por la entidad

en moneda extranjera se deben reexpresar al peso colombiano utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo y las diferencia que surjan se reconocen como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

1.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.13 CUENTAS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.16 PASIVOS ESTIMADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.17 OTROS PASIVOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000391 del 13-01-2022

1.18 HACIENDA PÚBLICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.20 INGRESOS FISCALES

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100000391 del 13-01-2022

1.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.22 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.23 INGRESOS- TRANSFERENCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.24 INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.25 INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.26 OTROS INGRESOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.27 AJUSTES POR INFLACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.28 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.29 GASTOS DE OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.30 GASTO - PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.31 GASTO POR TRANSFERENCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.32 GASTOS PÚBLICO SOCIAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.33 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.34 OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.35 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.36 COSTO DE VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.37 COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.38 COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.39 COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

- 1.40 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.41 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.42 COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.43 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.44 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.45 COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.47 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.48 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.49 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.51 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.52 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.53 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.54 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

2 CONCEPTOS MODIFICADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.